

En undersøgelse af revisors udfordringer i forbindelse med hjælpepakken kompensation for faste omkostninger



Aalborg Universitet, Cand.merc.aud

Studerende:

Magnus F. R. Jensen

Anslag: 151.639

Vejleder:

Hans Vistisen

Indholdsfortegnelse

Abstract	2
Del 1.....	3
Indledning.....	3
Problemformulering	8
Metode	9
Afgrænsning	10
Del 2.....	11
Beskrivelse af kompensationsordningen for faste omkostninger, herunder særligt vanskelige områder .	11
Revisors generelle samfundsmæssige rolle.....	18
Revisors opgaver i forbindelse med kompensationsordningen for faste omkostninger	21
Del 3.....	30
Planlægning og udførelse af revisors opgaver	30
Revisors rapportering	32
Opsummering	34
Analyse	35
Hvilke revisionsmæssige udfordringer er der i forbindelse med erklæringsarbejdet til compensation for faste omkostninger:.....	35
Hvilke udfordringer har det givet at Erhvervsstyrelsen har ændret sine fortolkninger.....	43
Hvilke problemstillinger kan der opstå der vedrører revisors etik og uafhængighed	58
Hvilke problemstillinger der kan opstå ved den efterfølgende revision af regnskabet.	65
Konklusion	70
Litteraturliste.....	73
Bilag	76

Abstract

This report will be analyzing on the help package, compensation for fixed costs whom the danish government first introduced in march 2020 to mitigate the financial crisis covid-19 had cause.

The first incident of a positive covid-19 test in Denmark found place on the 27. February 2020. Before then, Denmark was warned by other countries of what an epidemic Covid-19 could cause. In the second quarter of 2020, the world saw several major prominent economies experience a historic decline in their gross domestic product GDP. England's GDP fell by 19.8, France 13.7, Italy 13.0, Canada 11.0, the United States 9.0 and Russia by 3.2.

Covid-19 has led to the closure of Denmark in whole or in part since 13 March 2020. On the 11. March, Prime Minister Mette Frederiksen announced at a press conference that Denmark will close down for 2 weeks. Denmark has since had restrictions that have closed Denmark down to a greater or lesser degree. Such a closure in Denmark but also in most of the world has economic consequences. Therefore, when the danish government was realizing the inevitible of an epidemic, they started immediately with creating different help package to mitigate the financial crisis and especially with focus of a rising unemployment rate and bankruptcies.

In Denmark there is a law which i.a. intends to protect the companies affected by the consequences of a virus such as Covid-19, called the act on measures against infectious and other communicable diseases, also referred to as the epidemic act. However, the epidemic act was amended on 12 March 2020 with effect from 17 March 2020. Prior to the amendment, companies if covered by "measures" (restrictions) had claims for, cf. section 27, full compensation. The law was changed when the parliament knew that a shutdown of the country was inevitable, and that therefore the change was justified by the fact that the nation could not assess the economic consequences if the law was not changed. Instead of full compensation, cf. the old epidemic act, a large number of help packages have been created on an ongoing basis, with the intend to keep the hand under the affected companies. Only one of the created help packages, compensation for fixed costs, would require an auditor's opinion. Therefore, will this report be based on an auditor's view and challenges that can and have arisen with the help package compensation for fixed costs from the spring of 2020.

Del 1

Indledning

Den 27. februar 2020 blev den første dansker konstateret positiv med Corona virussen, Covid-19¹. Dette var begyndelsen på en smittespredning i Danmark, og som i resten af verden vidste ingen på daværende tidspunkt, hvor alvorlig situationen kunne blive. Testkapaciteten på dette tidspunkt var lav, der fandtes ikke en vaccine, og ingen kendte konsekvenserne. På verdensplan har Covid-19 efterfølgende smittet over 100.000.000 mennesker, samt dræbt over 2.000.000². I Danmark har vi i foråret 2021 kunne konstatere over 200.000 smittede og over 2.300 døde³.

Covid-19 har medført en nedlukning af Danmark, helt eller delvist, siden 13. marts 2020. Den 11. marts, meldte statsminister Mette Frederiksen ud på et pressemøde, at Danmark lukker ned i foreløbig 2 uger⁴. Danmark har efterfølgende haft restriktioner, som har lukket Danmark ned i mere eller mindre grad. Sådan en nedlukning i Danmark, men også i det meste af verden, har økonomiske konsekvenser. I 2. kvartal 2020, så verden flere store prominente økonomier i et historisk fald i deres bruttonationalprodukt BNP. Englands BNP faldt med 19,8, Frankrig 13,7, Italien 13,0, Canada 11,0, USA 9,0 og Rusland med 3,2⁵.

Danmarks BNP, faldt samlet set i 2020 med 3,7 procent⁶. Micheal Svarre, tidligere overvismand, underviser i nationaløkonomi på Aarhus Universitet, udtalte den 15. februar 2021

”Danskerne kan godt ånde lettet op. Vi har undgået den helt store nedtur”.

Dette skal ses i lyset af, at nogle brancher, så som oplevelses-industrien, herunder restauration, hoteller, rejsebranchen og detailbranchen m.v. er historisk ramt af Covid-19. Andre brancher, så som byggeindustrien, supermarkeder og sundhedsindustrien er positiv påvirket⁷. Grunden til Micheal Svarre udtaler at Danmark har undgået en større nedtur, er fordi Michael refererer til at Danmarks BNP i 2. kvartal 2020 alene faldt med 6,8 %.

¹ https://www.sst.dk/da/nyheder/2020/foerste-dansker-med-covid-19-har-det-godt_-og-er-i-hjemmeisolation

² <https://www.worldometers.info/coronavirus/>

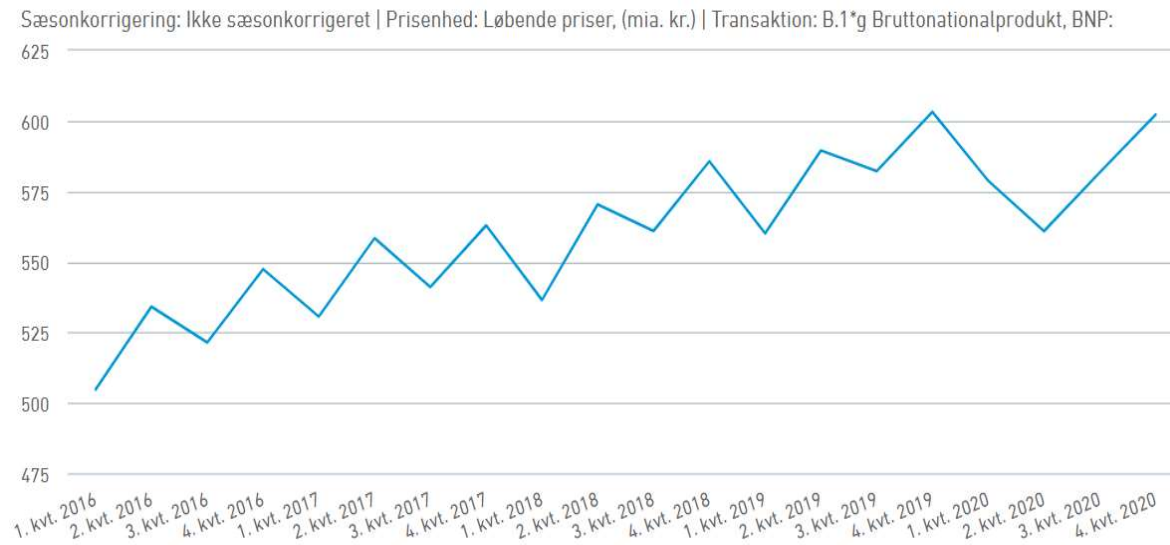
³ <https://www.sst.dk/da/corona/status-for-epidemien/tal-og-overvaagning>

⁴ <https://www.regeringen.dk/nyheder/2020/pressemoeede-11-marts-i-spejlsalen/>

⁵ <https://www.oecd.org/economy/g20-gdp-growth-second-quarter-2020-oecd.htm>

⁶ <https://www.dst.dk/da/Statistik/nyt/NytHtml?cid=31817>

⁷ <https://nyheder.tv2.dk/penge/2021-02-15-dansk-oekonomi-er-paa-historisk-nedtur-men-vi-skal-ikke-vaere-bekymrede-siger>



Kilde Danmarks Statistik

I 2. kvartal 2020 slog Covid-19 den danske BNP tilbage til 2016 niveauet, og på daværende tidspunkt, kunne ingen forudse hvordan resten af 2020 ville se ud⁸. Der var ej hellere nogen, som kunne forudsige fremtiden, da ingen på dette tidlige tidspunkt af udbruddet, havde kendskab til, hvor længe virussen ville vare ved. Der var flere sammenligninger med den spanske syge, som i 1918-20 kostede over 50 millioner mennesker livet på verdensplan. I Danmark døde ca. 15.000.⁹ Generaldirektøren for verdenssundhedsorganisationen WHO Tedros Adhanom Ghebreyesus, udtalte følgende i august 2020 *"Vi håber at kunne afslutte denne pandemi på mindre end to år..."* med at *bruge de tilgængelige værktøjer maksimalt og knytte håbet til flere vacciner, så tror jeg, at vi kan afslutte det på kortere tid end influenzaen i 1918 (den spanske syge red.),"*¹⁰

I Danmark findes en lov, som bl.a. har til hensigt at beskytte de virksomheder som bliver berørt af følgerne af en virus, så som Covid-19. Bekendtgørelse af lov om foranstaltninger mod smitsomme og andre overførbare sygdomme, også omtalt som epidemiloven. Epidemiloven blev dog ændret den 12. marts 2020 med ikrafttræden den 17. marts 2020. Før ændringen, havde virksomheder som var omfattet af *"foranstaltninger"* (restriktioner) krav til jf. § 27, fuld erstatning. Loven blev ændret, da folketinget blev klar over, at en nedlukning var uundgåeligt. Ændringen blev begrundet med, at folketinget ikke kunne vurdere de økonomiske konsekvenser, hvis ikke loven blev ændret

⁸ <https://www.dst.dk/da/Statistik/nyt/NytHtml?cid=29951>

⁹ <https://ugeskriftet.dk/debat/den-spanske-syge-pa-genbesog>

¹⁰ https://medwatch.dk/Sygdom___Sundhed/article12361701.ece

¹¹. Dvs. at loven, hvis formål var at beskytte de virksomheder, som fra statens side, ville blive påvirket af restriktioner, ikke længere kunne se frem til fuld kompensation, som loven foreskrev på det tidspunkt, hvor der faktisk ramte en epidemi. Loven blev ændret med henblik på, at der senere skulle forhandles om andre måder at kompensere virksomhederne på, som rapporten vil vende tilbage til.

Et eksempel på hvilke økonomiske konsekvenser Danmark stod overfor, hvis en ændring af epidemiloven ikke var foretaget, er minksagen.

Regeringen besluttede med henvisning til anbefalinger fra myndighederne, at beordre alle danske mink aflivet. Dette blev begrundet med, at mink blev anset som et reservoir for spredning af en mutation af Covid-19. Myndighederne frygtede, at den muterede virus var resistens overfor en kommende vaccine.

Statsminister Mette Frederiksen fremlagde denne beslutning på et pressemøde den 4. november 2020¹². Loven blev dog først forhandlet hjem den 29. december 2020, men på dette tidspunkt var langt de fleste mink allerede aflivet, med henvisning til, at minkavlerne blev lovet en tempobonus. Tempobonussen gik ud på, at minkavlerne ville få en større kompensation, hvis de aflivede deres mink hurtigt, fremfor at afvente et faktisk lovgrundlag. Regeringen, Venstre, Radikale Venstre, Socialistisk Folkeparti og Liberal Alliance indgik den 25. januar 2021 en aftale om erstatning til de minkavlere og følgeerhverv som opfyldte kravene. Aftalen forventes at koste op mod 19 milliarder kroner. Dertil skal det nævnes, at for at en minkavler kan søge erstatningen, er det påkrævet, at avleren havde mink på sin farm da Covid-19 brød ud. Dvs. at de minkavlere, der ikke havde mink, er nødsaget til enten at søge de normale Covid-19 hjælpepakker eller at forsøge sig i retten efter grundlovens § 73, også omtalt, som ekspropriation¹³.

De farme, der ikke havde mink, var typisk dem, der afventede en stigning i minkpriser, som har været lave i de senere år.

¹¹ <https://gorrissenfederspiel.com/viden/nyheder/covid-19-epidemiloven>

¹² <https://www.stm.dk/presse/pressemoedearkiv/pressemoede-den-4-november-2020/>

¹³ <https://www.bechbruun.com/da/nyheder/2021/politisk-aftale-om-erstatning-til-minkbranchen-p-plads>

Hvis de omtalte minkfarmere bliver tildømt ekspropriation i retten, vil omkostningerne til mink erstatning stige yderligere end de 19 milliarder kr.

Hvis alle danske virksomheder skulle have fuld erstatning for deres tab under Covid-19, ville den danske stat gældsætte sig langt mere end hvad forsvarligt er.

I stedet for fuld erstatning jf. den gamle epidemilov, er der løbende vedtaget en lang række hjælpepakker, som skal holde hånden under de berørte virksomheder. Der kan bl.a. nævnes lønkomensation for hjemsendte medarbejdere, omsætningstab til virksomhedsejere og selvstændige, komensation for faste omkostninger, hjælpepakker til arrangementer, samt udskydelse af skatter og moms m.fl. Disse hjælpepakker kunne virksomheder benytte sig af, såfremt de opfyldte hjælpepakkernes respektive krav.

Udover nævnte, er der en række hjælpepakker, som er henset til virksomheder, der er berørt af specifikke restriktioner, herunder sæson prægede virksomheder, så som festivaler. Der blev også lavet hjælpepakker til de virksomheder som var tvangslukket i længere tid som bl.a. omfatter restauratører, diskoteker, oplevelses samt rejsebranchen m.fl. Disse hjælpepakker vil rapporten dog ikke gå nærmere i dybden med.

Hjælpespakkerne har fra starten af mødt kritik. Et af de første kritikpunkter var, at virksomhedsejere er blevet frataget deres ret til fuld erstatning jf. den gamle epidemilov, et andet var, at hjælpepakkerne ville blive for bureaukratisk. Mange virksomheder gik fuldstændig i stå og samtidigt havde de en uvished om hvor meget de ville blive kompenseret for, men også hvornår de ville modtage komensationerne.

Begrundelsen kan være berettiget, fordi fra da statsminister Mette Frederiksen den 11. marts lukker Danmark ned, skulle der først laves et lovgrundlag for hvert enkelt af pakkerne, og på dette tidspunkt vidste ingen, hvad resultatet af disse ville være.

De første hjælpepakke blev vedtaget i slutning af marts, og virksomheder kunne herpå påbegynde deres ansøgninger og modtage deres komensation.

Det var Erhvervsstyrelsen som varetog hjælpepakkerne, og dermed skulle stå for håndtering af sagsbehandlingen og udbetalingen. Erhvervsstyrelsen udarbejdede ansøgningsmodulerne til hjælpepakkerne på grundlag af de bekendtgørelser, som blev vedtaget i folketetinget.

Erhvervsstyrelsen skulle efter at hjælpepakkerne blev vedtaget, udarbejde et ansøgningsmodul, som kunne håndtere ansøgningerne, hvilket medførte, at det tog yderligere tid, før virksomhederne kunne modtage den fornødne likviditet.

Udover uvisheden om, hvad virksomheder var berettiget til i kompensation, kom det næste problem, da ansøgningsmodulet var klar. Erhvervsstyrelsen havde svært ved at behandle de mange ansøgninger på de forskellige hjælpepakker, og herpå kom der kritik af sagsbehandlingstiden. Erhvervsstyrelsen modtog flere sager end de kunne nå at behandle, som førte til, at erhvervsministeren, Simon Kollerup den 29. april 2020 måtte underskrive et aktstykke, hvori erhvervsministeriet anmodede finansudvalget om at foretage tilslutning, til at straks udbetale midlerne i lønkompensationsordningen og kompensation for omsætningstab til virksomhedsejere og selvstændige.

Konkret i aktstykket stod der, at erhvervsministeriet havde anmodet om at anvende straks udbetaling af nævnte pakker og udskyde den endelige afprøvning af, om virksomheden var berettigede til det ansøgte beløb. Disse ordninger var med henblik på, at give økonomisk støtte til at dække virksomhedernes omkostninger i form af kompensation for hjemsendte medarbejdere på op til kr. 30.000 pr. måned og kompensation til virksomhedsejerne på kr. 23.000 pr. måned. Aktstykket omhandlede de 2 nævnte ordninger, og havde hermed ikke til formål at kompensere for virksomhedens faste omkostninger da denne ordning ikke var vedtaget ved lov på det gældende tidspunkt.

Problemformulering

Rapporten tager udgangspunkt i en revisors synspunkt og udfordringer der kan, og har opstået ved hjælpepakken compensation for faste omkostninger fra foråret 2020.

Til problemformuleringen er der en række underspørgsmål som vil blive besvaret i forbindelse med analysen af problemformuleringen.

Problemformuleringen:

Hvilke udvalgte udfordringer skal revisor særligt være opmærksom på i forbindelse med compensation for faste omkostninger

Underspørgsmål:

- 1. Hvilke revisionsmæssige udfordringer er der i forbindelse med erklæringsarbejdet til compensation for faste omkostninger*
- 2. Hvilke udfordringer har det givet at Erhvervsstyrelsen har ændret sine fortolkninger*
- 3. Hvilke problemstillinger kan der opstå der vedrører revisors etik og uafhængighed*
- 4. Hvilke problemstillinger der kan opstå ved den efterfølgende revision af regnskabet.*

Metode

Rapportens formål er at problematisere og belyse problemstillinger der er ved kompensationen for faste omkostninger fra foråret 2020.

Formålet med dette afsnit er at beskrive hvilke metodiske overvejelser der har været anvendt ved udarbejdelsen af nærværende rapport. Hvordan rapportens konklusioner sikres validitet vil blive belyst i dette afsnit.

De overordnede overvejelser består primært af den gældende ret omkring kompensationen for faste omkostninger, internationale revisionsstandarder, årsregnskabsloven m.fl.

I løbet af rapporten, og specielt i analyseafsnittet, vil der blive inddraget passende teori omkring de revisionsmæssige udfordringer der er til revisors arbejde i forbindelse med kompensation for faste omkostninger. Inddragelsen af disse synspunkter diskuteres samtidig med de anvendes.

For at fremvise rapportens metodiske overvejelser er der valgt at opdele problemformuleringen i underspørgsmål. Denne opdeling understreger og tydeliggør samtidig rapportens hensigt, der består i at undersøge, hvilke udfordringer revisor kan blive mødt med i forbindelse med ordningen kompensation for faste omkostninger fra foråret 2020.

Afgrænsning

Rapportens formål er at problematisere og belyse de problemstillinger, en revisor kan møde i forbindelse med ordningen kompensationen for faste omkostninger fra foråret 2020.

Rapporten vil beskrive flere kompensationer virksomhederne har haft mulighed for ansøge under Covid-19, men samtidigt vil rapporten dog afgrænse sig til kun at analysere og belyse problemstillinger der vedrører ordningen kompensation for faste omkostninger.

Dette er tidligere blevet begrundet, men hovedårsagen er, at det er den eneste kompensation, hvori der kræves en erklæring fra en godkendt revisor. Rapporten vil samtidigt afgrænse sig til ordningen fra foråret 2020, dvs. ordningen, der var omfattet af bekendtgørelsen 574 af 5. maj 2020.

Dermed er ordningen for kompensation for faste omkostninger, der er vedtaget ved lov igennem bekendtgørelsen 27 af 11. januar 2021 ikke medtaget i rapporten, men vil dog blive omtalt som perspektivering. Den omfatter kompensation for faste omkostninger fra perioden 1. november 2020 til 28. februar 2021.

Begrundelsen for ikke at medtage ordningen er, at den nye ordning var et tiltag til 2. bølgen af Covid-19. Rapporten vil perspektivere hertil, for at se hvad politikerne har erfaret fra den første ordning. En anden begrundelse er, at ordningen først udløber den 15. juni 2021, hvorpå rapporten ikke kan analysere fuldt ud på alle effekterne. Det samme gør sig gældende ved at ordningen blev genindført fra 1. marts til 30. juni 2021. Denne ordning var først til 5. april men siden forlænget til 30. april og til sidst 30. juni 2021.

Rapporten vil endvidere afgrænse sig til, at belyse og analysere problemstillinger vedrørende omsætning og faste omkostninger, som er beskrevet i bekendtgørelsen af 5. maj 2020. Dvs. at rapporten ikke vil inddrage resultatopgørelsen og ekstraordinære omstændigheder, selvom disse er beskrevet i erklæringen. Begrundelsen er at problemstillinger vedrørende resultatopgørelsen og ekstraordinære omstændigheder, må antages at være sammenlignelige som ved omsætningen, da det er samme standard ISRS 4400 revisor benytter sig af. Det skal nævnes at disse udeladte dele, at alle problemstillingerne ikke vil være ens med omsætningen, men rapporten har valgt ikke at inddrage dem.

Det er afgrænset til at stoppe informationsindsamlingen per ultimo april måned, dvs. ændringer i ordninger efter ultimo april samt ændringer i fortolkninger ej medtages.

Del 2

Beskrivelse af kompensationsordningen for faste omkostninger, herunder særligt vanskelige områder

Denne rapport har til formål at koncentrere sig om hjælpepakken kompensation for faste omkostninger. Begrundelsen ligger i at dette er den eneste hjælpepakke, hvor der fra politisk side er bestemt, at det er påkrævet, at virksomheden der vil ansøge skal have en revisionserklæring fra en godkendt revisor. Desuden er det den hjælpepakke, der er blevet anset for at være mest kompleks.

De tidligere ordninger havde ikke til hensigt at kompensere en virksomheds faste omkostninger, så folketinget vedtog hjælpepakken kompensation for faste omkostninger. Hjælpepakken blev offentliggjort med en aftale den 18. april 2020, men blev først vedtaget ved lov den 5. maj 2020. Dét at der gik flere uger fra at førnævnte hjælpepakke blev vedtaget, til at der kunne forhandles enighed om en aftale for hjælpepakken faste omkostninger, vidner også om kompleksiteten i forløbet.

Bekendtgørelsen krævede en del lovgivning inden loven kunne vedtages, fordi bl.a. begrebet "*faste omkostninger*" er kompleks at definere. Udover at definere hvad der omfattes af faste omkostninger, skulle der også udarbejdes hvilke krav der skulle opnås før en virksomhed var berettiget til at kunne søge ordningen.

Herefter skulle virksomheder så vente på sagsbehandlingstiden, hvor Erhvervsstyrelsen skulle godkende den indsendte ansøgning. Deadline for ansøgning for den nævnte periode var den 31. august 2020.

Udover ventetiden på ordningen, var der en række andre punkter, hvor ordningen modtog kritik. Et af punkterne er, at omsætningstabskravet, hvori en virksomhed med trappemodellen kunne modtage en procentvis andel af ens faste omkostninger i perioden 9. marts 2020 til 8. juli 2020.

Trappemodellen var bygget sådan op som figuren nedenfor viser, at en virksomhed kan søge kompensation på baggrund af ens forventede omsætningstab.

Trappemodel for faste omkostninger foråret 2020

Omsætningstab i procent	Kompensations procent af ens faste omkostninger
0-34,99	0
35-59,99	25
60-79,99	50
80-100	80

Tvangslukkede kunne fuld kompensation i ens lukkedeperiode såfremt ens omsætning var kr. 0.

Figur 1: Trappemodel for foråret 2020, egen tilvirkning

Trappemodellen er siden hen blevet forbedret til nedenstående figur, men den er kun gældende for ordningen for faste omkostninger vedrørende senere ansøgningsperioder. Dvs. at den forbedret trappemodel ikke er gældende for perioden 9. marts 2020 til 8. juli 2020 og heller ik i slutopgørelsen.

Trappemodel for faste omkostninger forbedret

Omsætningstab i procent	Kompensations procent af ens faste omkostninger
0-29,99	0
30-34,99	40
35-39,99	45
40-44,99	50
45-49,99	55
50-54,99	60
55-59,99	65
60-64,99	70
65-69,99	75
70-74,99	80
75-79,99	85
80-100	90

Tvangslukkede kunne fuld kompensation i ens lukkedeperiode såfremt ens omsætning var kr. 0.

Figur 2: Trappemodel foråret 2021, egen tilvirkning

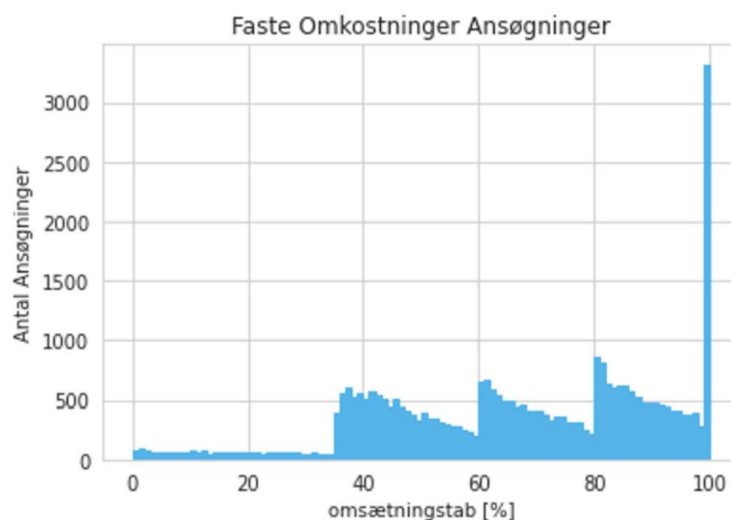
Trappemodellen for foråret 2020 viser, at en virksomhed skulle forvente at tabe 80-100 % af sin omsætning i ansøgningsperioden sammenlignet med referenceperioden, for at kunne modtage 80 % af deres faste omkostninger, tabe 60 % for at kunne modtage 50 % samt tabe 35 % for at kunne modtage 25 %. At trappemodellen fra foråret 2020 var delt op som den var, gav en del kritik. Kritikken fik så den virkning, at trappemodellen blev forbedret, men kun for fremtidige hjælpepakker af faste omkostninger.

Et eksempel på hvorfor trappemodellen blev forbedret, var, at for mange virksomheder, åbnede deres forretning stille og roligt op igen i løbet af ansøgningsperioden. Herpå kunne virksomhederne regne sig frem til deres faktiske omsætning i ansøgningsperioden og se, at de måske kun opfyldte et lavere krav end først forventet. Et andet kritikpunkt var at selvom en virksomhed måske havde tabt

40 eller 55 % af sin omsætning, stadig kun var berettiget til at modtaget kompensation svarende til 25 % af deres faste omkostninger. Nedenstående figur viser fordelingen af ansøgninger i for kompensationen i foråret 2020. Den viser hvordan de ansøgte har angivet deres forventede omsætningstab, her omregnet til procent.

Kravene som vist i trappemodellen i figur 1, viser hvor meget en virksomhed skulle have af deres omsætning i procent for at kunne ansøge om at modtage en givet procentdel af virksomhedens faste omkostninger. Nedenstående figur viser et tydeligt mønster i, hvordan virksomheder forventede ét tab i deres omsætning meget præcist omkring det krav de var tættest på at opfylde. Der må antages at når de faktiske oplysninger om omsætningstab skal indberettes i foråret 2021, at nedenstående graf vil være fordelt mere ligeligt og ikke centreret omkring de forskellige skillelinjer, 35, 60, 80 og 100 procent fald.

Kompensationstrappe: Fordeling af ansøgninger



Kilde: Erhvervsstyrelsen

For at formindske risikoen for besvigelser med indberetning af faktiske oplysninger i forbindelse med hjælpepakkerne, er der allerede foretaget en lovændringen, som bevirker, at hvis en virksomhed eller person bliver taget i bevidst at snyde, vil straffen være det firedobbelte af hvad den normalt vil være.¹⁴ Erhvervsstyrelsen har lavet en whistleblowerordningen, som giver mulighed for anonymt, sikkert og fortroligt, at indberette svindel eller mistanke om svindel med kompensationsordningerne. Erhvervsstyrelsen håber på at sådan et tiltag kan afdække og mindske svindel med hjælpepakkerne.¹⁵

Anklagemyndigheden laver løbene opdateringer omkring mistanke med svindel af hjælpepakkerne. Hvidvasksekretariatet havde pr. 1. marts 2021 i alt modtaget 3.118 underretninger med mistanke om svindel i relation til hjælpepakkerne. Det samlede beløb vedrører kr. 87.654.428, hvoraf 18.211.433 er beslaglagt. Det skal hertil nævnes, at det er langt fra alle af de 3.118 sager, som har modtaget deres beløb.

¹⁴ <https://www.kromannreumert.com/Nyheder/2020/04/COVID-19-Folketinget-indfoerer-hjemmel-for-firedobbelte-boeder-og-faengsel-i-op-til-20-aar>

¹⁵ https://virksomhedsguiden.dk/erhvervsfremme/content/temaer/coronavirus_og_din_virksomhed/ydelser/anmeld-svindel-med-kompensation/233e262a-f918-491f-9518-d3cef61c94e4/

Nedenstående figur viser at kun 217 af de modtaget underretninger 3.118 er pr. 1. marts givet anledning til en anmeldelse til Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet (SØIK). Figuren viser hvilken styrelse der har rettet anmeldelse til SØIK på baggrund af en henvendelse fra Hvidvasksekretariatet.

Det er værd at bemærke, at kompensation for faste omkostninger, er den eneste hjælpepakke hvorpå det er påkrævet en revisorerklæring inden der kan ansøges om kompensation. Det afspejler sig ved at der 14 ud af de 217 som vedrører dette hvilket er ca. 6,5 procent. Anklagemyndigheden har ikke lavet en oversigt over fordelingen af de 3.118 underretninger hvorpå det ikke har været muligt at klargøre om nedenstående fordelingen også er det generelle billede.

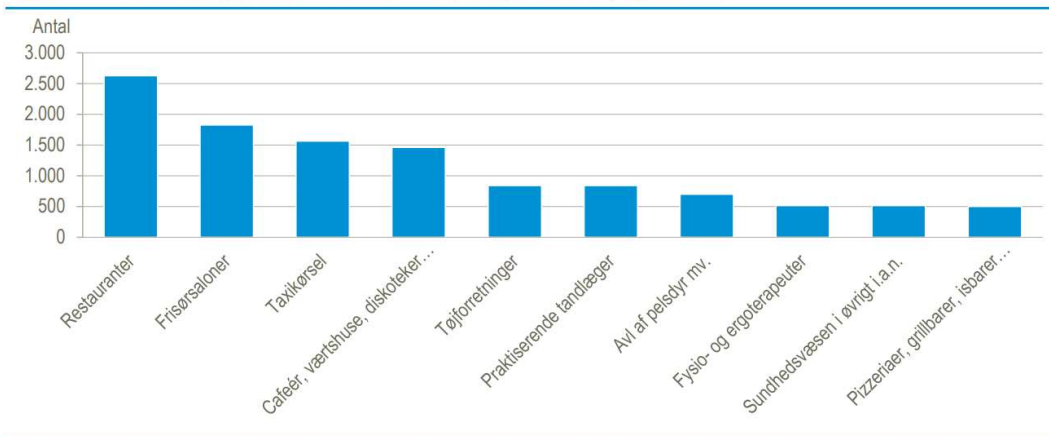
Antal anmeldelser modtaget hos SØIK den 01.03.2021	
217	
Anmelder	
Erhvervsstyrelsen	190
Skattestyrelsen	19
Hvidvasksekretariatet	6
Slots- og Kulturstyrelsen	2
Fordeling af mulige overtrædelser ml. støttepakkerne *Nogle anmeldelser vedrører flere pakker	
Selvstændige	43
Faste omkostninger	14
Lønkomensation	175
Arrangementer	1
Kulturstøtte	2
Momslån	19
Antal underretninger modtaget hos Hvidvasksekretariatet med mistanke om svindel i relation til hjælpepakkerne:	
3.118	

Kilde Hvidvasksekretariatet

Danmarks Statistik udgav 28. januar 2021 en analyse af hjælpepakken kompensation for faste omkostninger, fra foråret 2020. Analysen går i dybden med de virksomheder der har fået bevilling for faste omkostninger i perioden 9. marts til 31. oktober. 2020. Samlet set i perioden, er der blevet bevilliget kr. 7,4 milliarder fordelt på 26.900 virksomheder. Der er i gennemsnit kr. 275.092 pr. virksomhed. Antallet af virksomheder, der har modtaget en kompensation, svarer til 8,3 % af alle aktive i Danmark.¹⁶

Det er ikke overraskende, de brancher som er hårdest ramt af Covid-19, hvor antallet af kompenserede virksomheder befinder sig. Som figuren nedenfor illustrerer er det restaurationsbranchen hvori der er flest virksomheder der har modtaget en kompensation. Herefter kommer frisører, taxi, Cafeer, diskoteker osv. Der er tidligere nævnt at sundhedsbranchen har klaret sig generelt godt under Covid-19, men der er en del inde i branchen som i starten af Covid-19 var hårdt ramt. Fysio- og ergoterapeuter m.fl., massører og lignende virksomheder var hårdt ramt i starten af Covid-19, fordi de kun måtte behandle kritiske patienter. Derfor er sundhedsvæsenet i øvrigt vist på figuren.

Figur 2 Antal kompenserede virksomheder fordelt på brancher, top-10. 2020



Kilde Danmarks Statistik

¹⁶ Danmark Statistik, Analyse Covid-19: Hvem har fået kompensation for faste omkostninger, 28. januar 2021

Revisors generelle samfundsmæssige rolle

Der er beskrevet, at for at kunne søge hjælpepakken kompensation for faste omkostninger, skal der vedhæftes en revisionserklæring fra en godkendt revisor. Med det, må det betyde at revisorerne skal udfylde en samfundsmæssige rolle i at være en sikkerhedsforanstaltning for at der ikke sker uhensigtsmæssige udbetalinger med de offentlige midler der er tillagt hjælpepakken. jf. bekendtgørelsens § 9 stk. 1.

” Ansøgning om kompensation skal påtegnes af revisor, hvilket sker ved en erklæring med høj grad af sikkerhed udarbejdet af en uafhængig, godkendt revisor. ”

Begrebet godkendt revisor er defineret ved, at en revisor er godkendt af Erhvervsstyrelsen jf. bekendtgørelse af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven) §3¹⁷ samt bekendtgørelse 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger §9 stk.1. Begrebet revisor er ikke en beskyttet titel som betyder, at alle i princippet kan kalde sig revisor, hvorimod godkendt revisorer beskyttet til registreret og statsautoriseret revisorer.

En godkendt revisors erklæringer er lovgivet igennem bekendtgørelse om godkendte revisors erklæringer, også omtalt som erklæringsbekendtgørelsen. I erklæringsbekendtgørelsen står der i § 1 *” Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant ved afgivelse af erklæringer med sikkerhed, der kræves i henhold til lovgivningen, eller som ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug”*.

Begrebet offentlighedens tillidsrepræsentant, har til formål at angive, at når en revisor ved udførsel af revision eller andre erklæringer med sikkerhed, også skal varetage hensynet til virksomhedens omverden, heriblandt myndigheder, kreditorer, investorer m.fl. Begrebet blev først introduceret i et udkast til et lovforslag i 1993. Begrebet *”offentligheden”* skulle ikke forstås som myndighedernes forlænget arm som nogen kunne antyde, men som at revisor er uafhængig fra både myndighederne, kreditorerne, direktionen, bestyrelsen og aktionærerne. Formålet var at øge revisors tillid samt understrege revisors uafhængighed.

¹⁷ Bekendtgørelse af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven)

Revisorernes opgaver består i at kontrollere og validere de regnskabsoplysninger m.v. virksomhederne udmelder til offentligheden igennem deres regnskaber. Rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant består således at sikre at tredjemand kan agere og handle med tillid til de oplysninger der kan læses i et regnskab eller andet steds hvori der indgår en revisorerklæring med sikkerhed.

Det at være offentlighedens tillidsrepræsentant ved afgivelse af erklæringer med sikkerhed, betyder at revisorer der afgiver sådan erklæring kan erstatningsretlig drages til ansvar, ikke kun overfor klienten, men f.eks. leverandører og långivere heriblandt også staten. Dvs. at revisor der afgiver en forkert erklæring hvori revisor kommer frem til en forkert konklusion, kan revisor drages til ansvar overfor de berørte.

I erklæringsbekendtgørelsen § 1 stk. 2 står der *”Revisor skal udforme erklæringerne og udtalelserne uafhængigt af hvervgiver og under hensyn til de forhold, som modtagerne må forventes normalt at tillægge betydning, når de træffer beslutninger. Revisor skal derfor tage stilling til alle forhold, medmindre de er uvæsentlige for formålet med erklæringen og udtalelsen, og andet ikke fremgår af lovgivningen m.v.”*

Hvis en revisor overtræder § 1 stk. 2, kan en revisor eller revisorens firma blive bødepålagt efter straffelovens kapitel 5 jf. § 20.¹⁸

I forbindelse med Covid-19 fik revisorerne en ny samfundsmæssige rolle. Det startede med at Erhvervsministeren Simon Kollerup udtalte følgende den 3. april 2020 *”Flere virksomheder oplever lige nu en markant nedgang i deres omsætning som følge af COVID-19-pandemien. Samtidig har virksomhederne jo stadig omkostninger til husleje og andre faste omkostninger, som skal betales, selv om butikken er lukket eller kunderne udebliver. Det er lige præcis i de situationer, at den her ordning med compensation for de faste omkostninger kan hjælpe med at holde hånden under danske virksomheder og arbejdspladser”*.

¹⁸ Bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer

Erhvervsministeren udtalte samtidigt *"Det er vigtigt, at virksomhederne tager fat i en revisor og går i gang med at forberede deres ansøgninger allerede nu, hvis vi skal kunne få kompensationen for de faste omkostninger hurtigt ud til dem, når vi åbner for ansøgningerne i næste uge,"*¹⁹.

Erhvervsministeren henviste dengang til at ordningen skulle være klar til at modtage ansøgninger 8. april 2020, men som senere blev udskudt til maj 2020.

Med disse sætninger tydeliggjorde Erhvervsministeren revisorens samfundsmæssige rolle, ved at konkretiser at hvis en virksomhed vil ansøge om kompensation for faste omkostninger, kræver det at virksomheden benytter sig af en revisor. Ordningen kræver som tidligere beskrevet en revisionserklæring fra en godkendt revisor, hvorpå revisor har revideret virksomhedens faste omkostninger i referenceperioden. Erhvervsstyrelsen som myndighed har ansvaret for udformningen af ansøgningen, den gældende bekendtgørelse samt den type af erklæringen revisor skal underskrive for at en virksomhed kan ansøge.

Peter Gath, formand for FSR - danske revisorer og Charlotte Jepsen, administrerende direktør i FSR - danske revisorer bragte en leder i april 2020 i Revision og Regnskabsvæsen.

I lederen kom de nævnte ind på at der var et politisk ønske om at sikre kontrol med de mange midler, der udbetales i forbindelse med Covid-19, at pengene gik til de rigtige, og vi undgik spekulation og misbrug af ordningerne.

Specifikt stod der i lederen *"Revisorbranchen får således en central rolle i at sikre, at pengene kommer hurtigt ud at arbejde, og at det er de rigtige, der modtager pengene."*

"Den opgave vil vi løse ansvarligt og med samfundssind. Revisorbranchen er afhængig af et sundt, velfungerende og driftigt dansk erhvervsliv"

Afslutningsvis i lederen kom de ind på at begreberne omtalt i dette afsnit. *"Som branche og profession er vi blevet betroet en stor og betydende samfundsopgave. Det tager vi på os. Som offentlighedens tillidsrepræsentant er revisorerne vant til at arbejde i offentlighedens interesse. Det vil vi også gøre i den aktuelle situation"*²⁰

¹⁹ <https://em.dk/nyhedsarkiv/2020/april/covid-19-erhvervsministeren-til-virksomheder-faa-din-revisor-til-at-forberede-ansogning-nu/>

²⁰ <https://www.fsr.dk/nr-4-revisorbranchen-med-central-samfundsmaessig-rolle-i-coronakrisen>

Revisors opgaver i forbindelse med kompensationsordningen for faste omkostninger

Dette afsnit er til for, at beskrive hvilke opgaver og herunder også de udfordringer revisor vil blive mødt med, i forbindelse med kompensationsordningen for faste omkostninger. Det er for at give et overblik over de forskellige problemstillinger inden analysedelen af rapporten.

Som indledende er det værd at bemærke at revisor kan møde andre opgaver og problemer end hvad denne rapport vil omhandle, men disse anses for at være de mest betydningsfulde, som revisor vil møde i forbindelse med sit arbejde om kompensationsordningen.

Rapporten vil som tidligere beskrevet primært have fokus på ordningen, kompensation for faste omkostninger for perioden 9. marts 2020 til 8. juni 2020, men stadig i mindre omfang nævne indhold for genindførsel af ordningen i fra 9. december 2020 til 28. februar 2021, samt andre ordninger. Årsagen til at rapporten primært vil omhandle kompensationsordningen fra foråret 2020, er fordi at hjælpepakken her først blev indført, og anses for værende grundlaget for senere indførsler af kompensationen. At hjælpepakken for faste omkostninger blev genindført fra 9. december 2020, vil blive omtalt i rapporten, herunder hvilke ændringer ordningen har fået foretaget, men henblik på hvilke områder der er blevet forbedret og forringet.

Rapporten vil komme ind på hvordan ordningen er opbygget, herunder hvilke krav revisor skulle opfylde i sin erklæring, hvilke opgaver og problemer revisor mødte ved Erhvervsstyrelsens ændring i deres fortolkninger, hvilke etiske og uafhængigheds problemer der kunne opstå samt de opgaver og problemer der kunne opstå i den efterfølgende revision af regnskabet.

Hvilke revisionsmæssige udfordringer er der i forbindelse med erklæringsarbejdet til kompensation for faste omkostninger

Den 6. maj 2020, dagen efter lovgrundlaget for ordningen trådte i kraft, sendte Erhvervsstyrelsen et notat ud *”Retningslinjer for revisors arbejde ved afgivelse om erklæring i forbindelse med ansøgning om kompensation for virksomheders faste omkostninger”*.

Notatet som overskriften indikerer, var en vejledning til revisorer der skulle afgive en erklæring om kompensation for faste omkostninger. I vejledningen stod der *” Revisor skal i forbindelse med erklæringsafgivelsen overholde reglerne i revisorlovgivningen, herunder kravene til uafhængighed”* Vejledningen beskrev også hvad Revisors erklæring skal omfatte:

- 1) Opgørelse over virksomhedens realiserede omsætning for referenceperioden, dvs. fra 1. april 2019 til 30. juni 2019 eller en anden opgørelsesperiode som omfattet af bekendtgørelsens § 2, nr. 7, litra b-e.
- 2) Opgørelse over virksomhedens realiserede faste omkostninger for en periode fra og med den 1. december 2019 til og med den 29. februar 2020., jf. bekendtgørelsens § 8, stk. 1, nr. 5., eller den kortere periode fastsat i bekendtgørelsens § 8 stk. 1 nr. 6.
- 3) Opgørelse over det seneste resultat, såfremt det er negativt, jf. bekendtgørelsens § 8, stk. 1, nr. 7.
- 4) Opgørelsen af ekstraordinære omstændigheder, såfremt underskuddet er begrundet i ekstraordinære omstændigheder i 2019, jf. bekendtgørelsens § 4, stk. 3.

Ovenstående beskriver ikke revisors rolle i forhold til opgørelserne, kun at de skal indgå i erklæringen, men vejledning uddyber det herefter.

”Revisor skal revidere opgørelsen af de realiserede faste omkostninger, samt undersøge om opgørelsen af den realiserede omsætning stemmer til virksomhedens bogføring.

Hvis opgørelsen over det seneste resultat udviser et underskud, skal revisor undersøge om resultatopgørelsen stemmer til virksomhedens bogføring.

Hvis virksomhedens underskud kan henføres til ekstraordinære omstændigheder, skal revisor undersøge om opgørelsen af ekstraordinære omstændigheder er i overensstemmelse med

vejledningen og stemmer til virksomhedens bogføring og den af ledelsen udarbejdede dokumentation.

Erklæringen udarbejdedes udelukkende med henblik på virksomhedens ansøgning om compensation for faste omkostninger og skal derfor indeholde en fremhævelse herom samt en begrænsning i distribution og anvendelse, som indarbejdet i standarderklæringen.”

Det første der er iøjefaldende er, at revisor skal revidere virksomhedens faste omkostninger, men undersøge at den realiserede omsætning stemmer til bogføringen. Dvs. at revisoren skal ikke revidere omsætningen men ”kun” undersøge om den stemmer til bogføringen. Der står endvidere, at *”Revisor skal opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at kunne erklære sig om, at opgørelsen af omsætningen i alle væsentlige henseender er i overensstemmelse med bogføringen.”*

Dvs. at omsætningen ikke bliver revideret af en revisor, men udføres alene som en aftalt arbejdshandling. En aftalt arbejdshandling er en erklæringsopgave, men med uden sikkerhed og indgår i den blok der omtales som *”Andre erklæringsopgaver end revision eller gennemgang af historiske finansielle oplysninger”*. I Dette tilfælde vil det være en erklæring efter ISRS 4400 DK, aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning.

Der står i standarden under afsnit 4, at målet med sådan en opgave om aftalte arbejdshandlinger er, at revisor udfører revisionslignende arbejdshandlinger, som revisor, virksomheden og enhver relevant tredjepart er blevet enige om, og erklærer sig om de faktiske resultater.

Dvs. at i den givne situation om ordning compensation for faste omkostninger, udtaler revisor sig om den realiserede omsætningen i referenceperioden som går fra 1. april 2019 til 30. juni 2019.

Det er værd at bemærke, at der i standarden under afsnit 15-16 beskriver hvilke arbejdshandlinger og egnet bevis til brug for erklæringen. Arbejdshandlingerne, der anvendes i en opgave om at udføre aftalte arbejdshandlinger, kan omfatte:

- Forespørgsler og analyser
- efterregning, sammenligning og andre kontroller af talmæssige sammenhænge
- observation
- undersøgelse
- indhentelse af bekræftelser.

Ovenstående er arbejdshandlinger som en revisor kan udføre, er revisionslignende, men begrænser sig til den aftalte arbejdshandling som er aftalt i dette tilfælde af Erhvervsstyrelsen.

Den aftalte arbejdshandling er som beskrevet, at revisor skal opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at kunne erklære sig om, at opgørelsen af omsætningen i alle væsentlige henseender er i overensstemmelse med bogføringen.

Endvidere er det beskrevet i vejledningen at omsætningen skal opgøres efter samme principper, som er anvendt ved virksomhedens seneste aflagte årsrapport, dvs. at en virksomhed ikke må ændre regnskabsprincip op til erklæringen, hvilke revisoren skal kontrollerer. Revisoren skal også kontrollere, at opgørelsen med eventuelle periodiseringsposter og andre afstemningsposter stemmer overens med virksomhedens bogføring.

Problematikken går i, at der i revisors erklæring om kompensation for faste omkostninger indgår aftalte arbejdshandlinger, hvor revisor ikke udtrykker høj grad af sikkerhed samtidigt med at der er indeholdt en revision af faste omkostninger. Der skal dog siges, at revisor udtaler sig efter ISRS 4400 DK, at hvad der er undersøgt er til gengæld fakta – og kan således siges at være med fuld grad af sikkerhed, hvorimod en revision er høj grad, dvs. stærkere end et revisionsbevis.

Revisor udtaler sig dog ikke om fuldstændigheden af de aftalte arbejdshandlinger, forstået på den måde at hvis revisoren udførte en revision af omsætningen og dermed handlinger udover de aftalte, vil der kunne potentielt opnås et andet resultat end det revisoren opnår på baggrund af de aftalte arbejdshandlinger.

Rapporten vil derfor komme ind på de problematikker der er, ved revisors arbejde omkring erklæringen herunder, at det er en sammenkobling af 2 forskellige erklæringer. Rapporten vil også komme ind på, hvilke problematikker der især er ved erklæringen, ISRS 4400 DK samt dens begrænsninger.

Hvilke udfordringer har det givet at Erhvervsstyrelsen har ændret sine fortolkninger

En anden problemstilling rapporten vil komme ind på, er fortolkninger af ordningen kompensation for faste omkostninger. Der har ikke tidligere været lavet sådan en ordning, og udformningen af bekendtgørelsen tog derfor også tid jf. tidligere beskrevet.

Vejledningen som udkom sammen med bekendtgørelsen, beskrev i begrænset omfang specifikke situationer, og derfor blev der en del tvivlsspørgsmål til bl.a. definitioner, problemstillinger m.v. begrebet fast omkostning blevet defineret kort i bekendtgørelsen som *"dokumenterbare omkostninger relateret til virksomhedens aktiviteter, der er uafhængige af virksomhedens salg, produktion og distribution, og som virksomheden vil skulle afholde, selv om den ikke har omsætning i en periode"*.

Sådan en definition leder automatisk op til en del fortolkning og hermed også fejlfortolkning, især når det involverer penge i form af kompensation i en begyndende epidemi. Dette ledte i begyndelsen til at mange og især revisorer selv havde den del udfordringer i at skelne mellem hvad kan medtages som en fast omkostning og hvad kan ikke.

Alle der var i tvivl kunne skrive eller ringe ind til Erhvervsstyrelsen, omkring spørgsmål til ordningen, men i praksis kunne den telefoniske hotline sjældent give et konkret svar. Hotlinen var begrænset til informationer som den enkelte selv kunne læse sig frem til, hvilket ikke altid kunne hjælpe én i ens specifikke situation. Det betød i praksis, at hvis én ønskede et svar på et specifikt spørgsmål, var løsningen ofte at skrive ind til Erhvervsstyrelsens mail, for på den måde at få svar på sit spørgsmål.

Erhvervsstyrelsen blev heraf overvældet af spørgsmål og de kunne derfor ikke svare på alle på en gang. Det betød ventetiden på at få svar på sin mail blev op til 5 uger og nogle gange mere. Erhvervsstyrelsen gav løbende opdateringer på spørgsmål og svar inde på deres hjemmesider, men de omhandlede primært om generelle problemstillinger, dvs. mere konkrete og især komplicerede sager blev ikke delt.

Det vagte frustrationer hos både ansøgerne og andre der beskæftigede sig med ordningen herunder revisorerne. For at gøre det nemmere for de interesserede, men især for revisorerne, fik revisorerne brancheforening FSR – danske revisorer, en ordning op. Ordningen gik ud på, at alle kunne se svar på et allerede tidligere stillet spørgsmål og problemstilling. Hvis en revisor var medlem kunne denne stille et spørgsmål igennem FSR, som ville blive videregivet til Erhvervsstyrelsen. FSR samlede herpå svarene i et samlet dokument som løbende blev opdateret.

Pr. 12. februar 2021 er dette dokument 111 sider langt, og der i blandt er der problemstillinger rapporten vil gå i dybden med.

Et eksempel kunne være lønsumsafgift for hjemsendte medarbejdere. En virksomhed der er registreret for lønsum med ansatte betaler hvert kvartal lønsum for sine medarbejdere. Den del af lønsummen vedrørende medarbejdere blev afvist i ansøgninger for faste omkostninger med begrundelse at omkostningen er variable, da den tager udgangspunkt i hvor mange ansatte en virksomhed har. En virksomhed der ansøger skal oplyse ens forventede omkostninger. Alle omkostninger er inddelt i grupper som skal slås sammen. Lønsum indgår i øvrige faste. Forventede øvrige faste omkostninger skulle i ansøgningen oplyses med en pdf-fil. Filen skulle være en liste over hvilke omkostninger øvrige faste omfattede. Herpå kunne Erhvervsstyrelsen se at virksomhederne medtog lønsum vedrørende hjemsendte medarbejdere, men de afviste.

Igennem FSR fik Erhvervsstyrelsen så spørgsmålet ” *Kan Erhvervsstyrelsen bekræfte, at en kompensationssøgende virksomhed i beregningen af kompensation af faste omkostninger kan medtage skyldig lønsumsafgift af den del af medarbejderens løn, der ikke dækkes af lønkompensationsordningen, således at der de facto ikke betales lønsumsafgift af løndelen vedrørende hjemsendte medarbejdere?* ”.

Den 22. april svarede Erhvervsstyrelsen med svaret ”*Ja, Erhvervsstyrelsen kan bekræfte at de hjemsendte medarbejdere i denne særlige situation er at betragte som en fast omkostning. Den dertilhørende (skyldige) lønsumsafgift vil også være en fast omkostning, som virksomheden kan ansøge om kompensation for...* ”

Et andet spørgsmål der er blevet stillet igennem FSR omhandlede en virksomhed, som havde en sponsoraftale med den lokale sportsklub. I aftalen skulle der antages at der blev leveret en modydelse i kompensationsperioden og der var derfor ikke mulighed for nedslag eller udskydelse. Spørgsmålet var følgende ” *Indgår omkostningen som en kompensationsberettiget fast omkostning med den faste del, da der ikke kan ske opsigelse i kompensationsperioden og omkostningen er uafhængig af virksomhedens salg, produktion og distribution?* ”.

I denne specifikke sag, vil der kunne antages, at der i en ansøgningsproces ville have været en sandsynlighed for, at Erhvervsstyrelsen ikke vil medtage den nævnte omkostning som fast grundet dens lighed som en salgsomkostning da dens ordlyd er ”*sponsoraftale*”.

Svaret fra Erhvervsstyrelsen den 22. juni 2020 var ”*Omkostningen indgår som en kompensationsberettiget fast omkostning med den faste del, da der ikke kan ske opsigelse i*

kompositionsperioden og omkostningen er uafhængig af virksomhedens salg, produktion og distribution.”

Dvs. at Erhvervsstyrelsen, hvis nævnte forhold er gældende, vil give kompensation for ens sponsoraftaler selvom de som udgangspunkt ikke antages som værende fast. Begrundelsen fra Erhvervsstyrelsen kommer af, at en virksomhed ikke kan opsige deres forpligtigelse og at omkostningen er uafhængig af ens virksomheds salg, produktion og distribution.

Den sidste begrundelse om at omkostningen skulle være uafhængig fra ens salg, må antages at være et definitionsspørgsmål.

En virksomhed kan ikke skattemæssigt få fradrag for en omkostning uden at der leveres en modydelse. *”Udgifter til reklame, som afholdes i forbindelse med den skattepligtiges erhverv med det formål at opnå salg af varer og tjenesteydelser i det pågældende og senere indkomstår, kan fratrækkes ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Se LL § 8, stk. 1”.*²¹

I disse tilfælde vil en sponsoraftale oftest modydes med en reklameværdi i en eller anden form som herigennem påvirker ens salg. At selve reklameværdien skulle være uafhængig af ens salg kunne man forestille sig vil give anledning til problemstillinger i Erhvervsstyrelsens efterfølgende kontrol.

Disse eksempler belyser hvor kompliceret det kan være for både ansøger, men også erhvervsfolk herunder revisorer, der beskæftiger sig med ordningen, at tolke på hvilke omkostninger der kan defineres som værende fast, samtidigt med at Erhvervsstyrelsen selv løbende afklarede tvivlsspørgsmål. Disse fortolkninger og i givet faldt ændringer kan have betydelig påvirkning på hvor meget en virksomhed kan søge i kompensation, men kan også have betydning for revisors arbejde, som rapporten vil komme ind på.

²¹ <https://skat.dk/skat.aspx?oid=2083500>

Hvilke problemstillinger kan der opstå der vedrører revisors etik og uafhængighed

En tredje problemstilling rapporten vil komme ind på er revisors etik og uafhængighed. Mange små erhvervsdrivende har ikke selv de økonomiske kompetencer til at opgøre og periodiserer ens virksomheds faste omkostninger samt ens omsætning. Det er fordi at de erhvervsdrivende har deres styrker i at drive deres forretning. Det er ej alle af disse små virksomheder, der har et økonomisk råderum til at have en økonomi eller kontoransat. Der kan blandt andet være tale om den lokale håndværker eller tøjbutik m.fl., som typisk får sin revisor til klare en del af det økonomiske.

En revisor må ikke først hjælpe med, at opgøre en kundes faste omkostninger samt omsætningen i referenceperioden, for så herefter at revidere selv samme omkostninger, da det strider mod selvrevision. Selvrevision er ikke tilladt jf. revisorlovens § 24 stk. 3.

Desuden kan det betegne sig som om, at revisor hjælper med at maksimere den compensation revisorens kunde kan modtage i ansøgningen. Det ville dog være oplagt for ledelsen, at spørge revisor om hjælp til opgørelserne, grundet den kompleksitet det kan have at opgøre det korrekt. Selvom revisor ikke hjælper med opgørelsen kan det antages at ledelsen i en given virksomhed spørger deres revisor råds om enkelte poster, hvilket i sig selv ikke er problematisk. Revisor må gerne udtale sig generelt om enkelte poster kan medtages hvis ledelsen er i tvivl, da men her må revisor selv vurdere hvor grænsen går på at hjælpe og til at aggressiv rådgive.

Hvilke problemstillinger der kan opstå ved den efterfølgende revision af regnskabet

Rapporten vil også komme ind på, hvilke problemer der kan opstå ved den efterfølgende revision af regnskabet. En revisor skal under sin revision afdække væsentlige poster i regnskabet, herunder risikofyldte. Hvis en virksomhed har ansøgt compensation på et grundlag og beløbet virksomheden har modtaget ikke er korrekt, skal der som udgangspunkt beregnes og afsættes eller indtægtsføres det korrekte. Det skal hertil nævnes, at en virksomhed har i sin ansøgningsproces ansøgt på ledelsens forventede faste omkostninger og forventende omsætning. Disse oplysninger vil sandsynligvis ændre sig i den endelige opgørelse.

Et problem der vil kunne opstå, er, at hvis virksomheden er tæt på en grænse jf. trappemodellen, vil ledelsen have en interesse i overbevise revisoren om ens omsætning. Det kunne de gøre ved at kalde indbetalinger for forudbetalinger og ej skal medregnes i ansøgningsperioden, eller ved simpelt først at have faktureret i den efterfølgende periode. Dette gør besvigelserisikoen stor, da der er en økonomisk gevinst for virksomheden at hente i ikke at skulle tilbagebetale helt eller delvis deres modtaget compensation.

Under revisionen skal revisor også kontrollere, at regnskabet i alt væsentlighed opfylder årsregnskabsloven. Dvs. at hvis revisor blev opmærksom på krav der ikke er opfyldt, skal bede ledelsen om at rette og hvis ikke tage stilling til dette i sin erklæring.

I forbindelse med covid-19 og herunder kompensationer er der en række krav der skal opfyldes. I blandt dem kan der nævnes om kompensationen er indregnet korrekt, dvs. under andre driftsindtægter og er det beskrevet korrekt og tilstrækkelig i anvendt regnskabspraksis. Yderligere om modtaget en note under særlige poster, såfremt beløbet er væsentligt. Selvom at en ledelse gerne vil beholde deres kompensation, er det ikke sikkert de er interesseret i at det fremgår af deres regnskab at de har modtaget det. Som beskrevet skal det hvis kompensationsbeløbet er væsentligt, fremgå af regnskabet under noten, særlige poster.

Revisor skal ikke revidere ledelsesberetningen, men skal oplyse at revisor har læst den og at den ikke indeholder misvisende oplysninger.

Del 3

Planlægning og udførelse af revisors opgaver

Revisors revisionsplanlægning starter ved ISA 200, som er den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med internationale standarder om revision. Standarden fastsætter specifikt den uafhængige revisors overordnede mål, og forklarer arten og omfanget af en revision tilrettelagt med henblik på, at revisor opnår disse mål. Den forklarer også omfang, rækkevidde og struktur af ISA og indeholder krav, som fastlægger den uafhængige revisors generelle ansvar i forbindelse med alle revisioner, herunder kravet om at overholde ISA.

Der står beskrevet i standarden under afsnit A21 og A22²² at det er nødvendigt for revisor, at udvise professional skepsis gennem hele revisionen, for at revisor kan mindske risikoen for at overse usædvanlige forhold, overgeneralisere angående konklusioner ud fra revisionsmæssige observationer samt at anvende uhensigtsmæssige forudsætninger til at fastlægge arten, den tidsmæssige placering og omfanget af revisionshandlingerne og til at vurdere resultaterne heraf. Dette indebærer at sætte spørgsmålstejn ved modstridende revisionsbevis og pålideligheden af de dokumenter og svar på forespørgsler og andre oplysninger, der er tilvejebragt af ledelsen. Dette medfører også overvejelser om tilstrækkeligheden og egnetheden af det revisionsbevis, der er opnået f.eks. i tilfælde, hvor der foreligger besvigelsesrisikofaktorer.

At revisor udviser professionel skepsis i forhold til det revisionsmateriale ledelsen tilvejebringer er derfor essentielt ved en revision af faste omkostninger, som i stor grad vil foregå ved substansrevision igennem bilagsrevidering. Det antages at være tilnærmelsesvis nemmere for revisor, at kunne opnå sådan et revisionsbevis i de tilfælde hvor revisor også har revideret det årlige regnskab. Dette begrundes med, at revisor herpå tidligere og måske igennem flere år har opnået et kendskab til virksomheden samt ledelsen. At revisor har revideret virksomheden tidligere vil også alt andet lige, give revisor et kendskab til hvilke omkostninger virksomheden har og hvilke der kan antages faste. Dvs. hvis ledelsen mener, at en omkostning er fast, har revisor et forhåndskendskab til om det også er en fast omkostning.

²² ISA 200, Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med Internationale Standarder om Revision

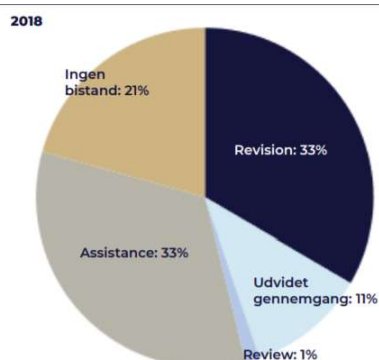
Figuren under her illustrer sikkerheden på de forskellige revisorerklæringer der benyttes til et regnskab. Det skal bemærkes at assistance er under kategorien ingen sikkerhed, hvilket er tilfældet ved en aftalt arbejds handling, samt at revision er af høj grad af sikkerhed,

– Hvad er forskellen?



Diagrammet under her illustrer fordelingen af, hvordan de danske selskaber har valgt at benytte sig af de forskellige revisorerklæringer der er tilgængeligt ved et regnskab. Det er værd at bemærke, at 54 % enten har en 4410 erklæring eller ingen revisorerklæring. Det betyder i praksis, at 54 % af alle danske selskaber ikke har en erklæring med sikkerhed.

På personlige virksomheder som søgte ordningen, er der ikke statistikker på hvilken revisorerklæring de benytter sig af i deres årsrapport, dog skal det siges at der er ingen krav om revision.



24

²³ FSR- Revisors erklæringer

²⁴ FSR- brancheanalyse 2020

Revisors rapportering

Erhvervsstyrelsen udgav i august 2020, deres tilsynsplan fra 2020 for Erhvervsstyrelsens tilsyn med godkendte revisorer og revisionsvirksomheder. I tilsynsplanen står der *”Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant, når revisor afgiver erklæringer med sikkerhed. Revisor skal udføre opgaverne i overensstemmelse med god revisorskik, herunder udvise den nøjagtighed og hurtighed, som opgavernes beskaffenhed tillader. God revisorskik indebærer desuden, at revisor skal udvise professionel skepsis, integritet, objektivitet, fortrolighed, professionel adfærd, professionel kompetence og fornøden omhu ved udførelsen af opgaverne. Kvalitet og høj faglighed er således forudsætningerne for, at revisorer kan bestride rollen som offentlighedens tillidsrepræsentant.”*²⁵

Jf. Erhvervsstyrelsens er en godkendt revisor offentlighedens tillidsrepræsentant, en titel og et erhverv der forpligter selvsagt over offentligheden. Men revisor kan også lave fejl, beviste og ubeviste, hvilket gør at deres skal føres kontrol med at revisor til enhver tid altid overholder gældende lovgivning. Erhvervsstyrelsen er jf. revisorlovens § 32²⁶, den øverste ansvarlige for tilsynet med revisorer og revisionsvirksomheder. Erhvervsstyrelsen kan dog ikke selv pålægge revisor bøder såfremt at hvis de mistænker revisor for ikke at overholder sine pligter som offentlighedens tillidsrepræsentant. Erhvervsstyrelsen kan derimod indbringe revisor og revisionsvirksomheder for revisornævnet. Jf. figuren under her kan det ses hvordan Erhvervsstyrelsens tilsyn er struktureret.



Kilde: Tilsynsplan fra 2020 for Erhvervsstyrelsens tilsyn med godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, august 2020

²⁵ Tilsynsplan fra 2020 for Erhvervsstyrelsens tilsyn med godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, august 202

²⁶ Bekendtgørelse af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven)

Revisornævnet er en uafhængig administrativ klageinstans. Nævnet behandler klager over godkendte revisorer, der har afgivet erklæringer efter revisorlovens § 1, stk. 2 og 3, og som ved afgivelse af erklæringen har tilsidesat sine pligter som offentlighedens tillidsrepræsentant, i tilfælde hvor erklæringen ikke udelukkende skal bruges af hvervgiveren. Revisornævnets medlemmer består af en række godkendte revisorer samt en række Repræsentanter for regnskabsbrugere herunder bankfolk, advokater samt højtstående erhvervsleder. Der står i revisorlovens § 44 at *"en revisor, der ved udførelsen af opgaver efter § 1, stk. 2 og 3, tilsidesætter de pligter, som stillingen medfører, kan af Revisornævnet tildes en advarsel eller pålægges en bøde på ikke over 300.000 kr. Er revisors tilsidesættelse af de pligter, som stillingen medfører, af særlig grov karakter, kan Revisornævnet forhøje bøden op til 600.000 kr."*²⁷

Det betyder, at hvis revisor ikke har opnået et tilstrækkeligt egnet revisionsbevis i sin revision af faste omkostninger, kan revisor ifalde en bødestraf. Det er underordnet, at da revisor i foråret 2020 afgav sin erklæring, overholdte de dengang gældende fortolkninger da revisors revisionserklæring som bliver brugt af klienten i ansøgningsperioden 9. december 2020 til 28. februar 2021, er en nye periode og hermed også en ny revisionserklæring. Hvordan Erhvervsstyrelsen vil gribe de enkelte sager an vides ikke, men revisorer må antage at hvis Erhvervsstyrelsen finder væsentlig fejlinformation i en erklæring med høj grad af sikkerhed, må det give anledning til at indbringe for revisornævnet, hvilket er deres tilsynspligt.

²⁷ Ibid

Opsummering

For at opsummere inden opgavens analysedel, er der her lavet et afsnit der vil give læseren et overblik af ovenstående gennemgang.

Rapportens analysedel vil først omfatte, en analyse af revisors erklæringsarbejde i forbindelse med ordningen compensation for faste omkostninger. Analysen vil komme ind på problemstillingen at der i revisors revisionserklæring, både omfatter en revision og en aftalt arbejdshandling.

I analysen vil der blive gennemgået de problematikker der er ved erklæringen herunder at det er sammenkobling af 2 forskellige erklæringer, og hvilke problematikker der især er ved ISRS 4400 DK samt dens begrænsninger. Rapporten vil også komme ind på besvigelserisikoen ved en ISRS 4400 DK-erklæring, modsat en revisionserklæring samt hvad det kan have af betydning.

Den næste del analysen vil komme ind på er fortolkninger af ordningen compensation for faste omkostninger. Vejledningen som udkom sammen med bekendtgørelsen beskrev i begrænset omfang specifikke situationer, og derfor blev der en del tvivlsspørgsmål til bl.a. definitioner, problemstillinger m.v. For at gøre det nemmere for interesserede men især for revisorerne, fik revisorerne brancheforening FSR – danske revisorer, en ordning op. Ordningen gik ud på at alle kunne se svar på et allerede tidligere stillet spørgsmål og problemstilling. Hvis en revisor var medlem kunne denne stille et spørgsmål igennem FSR, som ville blive videregivet til Erhvervsstyrelsen. FSR samlede svarene i et samlet dokument som løbende blev opdateret. Pr. 12. februar 2021 er dette dokument 111 sider langt, og deriblandt er der problemstillinger rapporten vil gå i analyser på samt hvad det kan have af betydning for revisors arbejde at Erhvervsstyrelsen har ændrede deres fortolkninger undervejs.

Den tredje del af analysen vil analysere på den problemstilling der vedrører revisors etik og uafhængighed. En revisor må ikke først hjælpe med at opgøre en kundes faste omkostninger samt omsætningen i referenceperioden, for så herefter at revidere selv samme omkostninger, da det strider mod selvrevision hvilket ikke er tilladt. Desuden kan det betegne sig som om at revisor hjælper med at maksimere den compensation revisorens kunde kan modtage i ansøgningen.

I den sidste del af analysen, vil rapporten vil komme ind på hvilke problemstillinger der kan opstå ved den efterfølgende revision af regnskabet.

Et problem der vil kunne opstå som tidligere er beskrevet, er at hvis virksomheden er tæt på en grænse jf. trappemodellen, vil ledelsen have en interesse i overbevise revisoren om ens omsætning.

Analyse

Rapportens analyseafsnit har til hensigt, at analysere på problemformuleringen samt dens underspørgsmål. Analysedelen vil opdele sig i hvert underpunkt som vil have sin egen delkonklusion.

Hvilke revisionsmæssige udfordringer er der i forbindelse med erklæringsarbejdet til kompensation for faste omkostninger:

Erklæringen:

Bilag 1 viser et eksempel på hvordan en uafhængige revisors revisionserklæring fra en godkendt revisor vil udforme sig, såfremt en virksomhed havde ansøgt for faste omkostninger i foråret 2020.

I erklæringen kan der læses under konklusionen, at revisor har revideret virksomhedens faste omkostninger, samt undersøgt om opgørelsen af den realiserede omsætning.

Det fremgår tydeligt af konklusionen, at revisionen kun omfatter faste omkostninger og at revisors arbejde i forhold til den realiserede omsætning er begrænset til at have undersøgt, om opgørelsen af den realiserede omsætning i referenceperioden, er i overensstemmelse med virksomhedens bogføring. At den realiserede omsætning, er undersøgt i forhold til virksomhedens bogføring som også er beskrevet under grundlag for konklusionen, men det er værd at bemærke, at det ej er nævnt under revisors ansvar for revisionen.

Erklæringen skriver yderligere, at der i forbindelse med revisionen af opgørelsen af de realiserede faste omkostninger er der anvendt et væsentlighedsniveau på 5% af de realiserede faste omkostninger, som er medtaget i opgørelsen.

Definitionen af begrebet væsentlighedsniveau jf. dansk lovgivning findes i Årsregnskabslovens § 13 nr. 3, ” *Alle relevante forhold skal indgå i årsrapporten, medmindre de er ubetydelige (væsentlighed). Anses flere ubetydelige forhold tilsammen for at være betydelige, skal de dog indgå* ”.²⁸ Da dansk lovgivning ikke nærmere uddyber begrebet henvises der til de internationale revisionsstandards. ISA 320 væsentlighed ved planlægning og udførsel af en revision, definere begrebet således ” *fejlinformationer, herunder udeladelser, betragtes som væsentlige, hvis det med*

²⁸ Bekendtgørelse af årsregnskabsloven

rimelighed kan forventes, at de enkeltvis eller tilsammen påvirker de økonomiske beslutninger, som brugere træffer på grundlag af regnskabet”²⁹

I henhold til ISA 320 skal revisor fastsætte et væsentlighedsniveauet, som er med til at sikre, at revisor opdager betydelige fejl i sin revision. De betydelige fejl ville have haft en påvirkning på den samlede vurdering af det reviderede, hvis det ikke var blevet opdaget og korrigeret. Dermed er revisors fastsættelse af væsentlighedsniveauet med til at sikre et retvisende billede af det reviderede materiale. Når revisor revider et regnskab, fastsætter revisor selv væsentlighedsniveauet ud fra faglige vurdering og påvirkes af revisors opfattelse af regnskabsbrugeres behov for finansielle oplysninger.

I denne givne revisionserklæring om revision af faste omkostninger, har Erhvervsstyrelsen valgt, at fastsætte et væsentlighedsniveau på 5 % af de samlede faste omkostninger. Det betyder i praksis, at revisor skal revidere alle poster der er omfattet af at have en sum på 5 % eller mere af de samlede faste omkostninger som ledelsen har tilvejebragt. Med et væsentlighedsniveau på 5 % må det antages, at det er forholdsvis mange poster, der skal revideres.

Ej i erklæringen eller i bekendtgørelsen er der ikke beskrevet om et væsentlighedsniveau på den realiserede omsætning, men som nævnt tidligere skal ledelsen jf. ISRS 4400 rette alle fundne fejl før revisor kan underskrive.

Erklæringen er som beskrevet en inddragelse af forskellige typer af erklæringer samlet under 1, da erklæringen omfatter både 4400, aftalt arbejdshandling om omsætning, samt revision af faste omkostninger.

Som beskrevet står der under konklusionen i erklæringen, at revisor har undersøgt, om opgørelsen af den realiserede omsætning er i overensstemmelse med virksomhedens bogføring.

Problemstillingen her er, at revisor kun benytter sig af en konklusion ved erklæringer med sikkerhed, som ikke er tilfældet med en aftalt arbejdshandling af omsætningen. Erhvervsstyrelsen skriver selv i sin vejledning omkring revisors erklæringer at ” *I en erklæring med sikkerhed udtrykker revisor en konklusion, der er udformet for at øge troværdigheden og øge graden af tillid til emnet for erklæringen, fx en årsrapport, over for de tiltænkte brugere af den pågældende information.* ”³⁰

²⁹ ISA 320 Væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision

³⁰ <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-vejledning-om-bekendtgørelsen-om-godkendte-revisorers-erklæringer>

Der står også i vejledning, at andre erklæringer, som eksempelvis en erklæring om assistance med opstilling af regnskab eller erklæring vedrørende aftalte arbejdshandlinger, er alene omfattet af specifikke bestemmelser i revisorloven, samt at andre erklæringer ikke indeholder nogen samlet konklusion eller udtalelse om det emne, erklæringen vedrører. Andre erklæringer er kun omfattet af nogle få bestemmelser i revisorloven, og er ikke omfattet af erklæringsbekendtgørelsen som er bekendtgørelsen om godkendte revisorers erklæringer.

Erklæringen slutter med at skrive, at rapporteringsforpligtelserne i erklæringsbekendtgørelse § 7, stk. 2, finder anvendelse i forbindelse med denne erklæring.

Nedenfor her er erklæringsbekendtgørelsens §7, stk. 2 beskrevet.

§ 7. Revisor skal i revisionspåtegningen give oplysninger om eventuelle forhold i regnskabet, som revisor fremhæver uden at modificere konklusionen.

Stk. 2. Revisor skal altid oplyse, hvis revisor under sit arbejde bliver opmærksom på, at lovgivningen om bogføring og opbevaring af regnskabsmateriale ikke er overholdt, og den pågældende overtrædelse ikke er uvæsentlig. Der skal endvidere særskilt oplyses om ikke uvæsentlige forhold, som revisor er blevet bekendt med under sit arbejde, og som giver en begrundet formodning om, at medlemmer af ledelsen kan ifalde erstatnings- eller strafansvar for handlinger eller undladelser, der berører virksomheden, tilknyttede virksomheder, virksomhedsdeltagere, kreditorer eller medarbejdere.³¹

Det er her værd at bemærke, at revisor ikke kan modificer sin konklusion på baggrund af omsætningen og ej heller have fremhævelser om dette. Med andre ord skal alle fejl revisor opdager omkring omsætningen rettes, ellers kan revisor ikke underskrive sin erklæring. Dette er fordi, at omsætningen ikke er omfattet af revisionen, men af alene den aftalte arbejdshandling. I erklæring er der beskrevet under fremhævelse af forhold i opgørelserne, at der ikke er udført revision eller review af opgørelsen af den realiserede omsætning, og hvis omsætning var revideret eller hvis der var udført et review i overensstemmelse med internationale standarder, kunne revisor være kommet frem til en anden konklusion.

³¹ Bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer

Det betyder, at revisor teknisk set står med to erklæringer i én, hvilket er problematisk fordi det kan give anledning til både fejlinformation men også problemer i forhold til en eventuel forventningskløft. Selve forventningskløften vil blive gennemgået i afsnittet ”hvilke problemstillinger kan der opstå der vedrører revisors etik og uafhængighed”, men kort beskrevet er det at der i en uoverensstemmelse imellem det, revisor udfører og hvad både kunden og andre forventer. I forhold til at revisor udfører en 4400 aftalt arbejdshandling på omsætningen og at den indgår i en revisionserklæring, kan give anledning til netop en forventningskløft. Der kan antages at det ikke er alle virksomheder som både læser og samtidigt forstår den revisionserklæring som revisor underskriver i forbindelse med revisionen af faste omkostninger. Hvis virksomheden ikke har foretaget korrekt periodisering af deres omsætning, og revisor ikke opdager dette da det udleveret materiale fra ledelsen stemmer til bogføringen, er det ikke sikkert revisor nødvendigvis vil opdage og hermed korrigere dette.

ISA 805:

Selve revisionserklæringsopgaven skal udføres i overensstemmelse med den internationale revision standard, ISA 805 (ajourført) ”*Særlige overvejelser – revision af bestanddele af et regnskab samt specifikke elementer, konti eller poster, der indgår i et regnskab.*” Den nuværende standard trådte i kraft for revision af regnskaber eller perioder der slutter den 15. december 2016 eller senere.

Udover ISA 805 findes der en række ISA ‘er, som gælder for revision af et regnskab og skal tilpasses om nødvendigt efter omstændighederne, når de anvendes ved revisioner af andre historiske finansielle oplysninger. ISA 805 omhandler særlige overvejelser, når disse ISA anvendes ved en revision af en bestanddel eller et specifikt element, en konto eller post, der indgår i et regnskab, hvilket er tilfældet ved revision af faste omkostninger³²

I en ISA 805 erklæring skal revisor benytte sig af forskellige andre ISA’er for at kunne opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. En af problematikkerne er dog at ISA’erne er målrettet revision af regnskaber jf. afsnit A3 og skal derfor tilpasses de omstændigheder der gælder, når de anvendes ved en revision af andre historiske finansielle oplysninger, hvilket er tilfældet ved revision af faste omkostninger.

Standarden skriver jf. afsnit A10 ”*Relevansen af hver enkelt ISA kræver omhyggelige overvejelser. Selv når kun et specifikt element, der indgår i et regnskab, er genstand for revision, er ISAer som*

³² ISA 805 (ajourført) Særlige overvejelser – revision af bestanddele af et regnskab samt specifikke elementer, konti eller poster, der indgår i et regnskab

ISA 240, ISA 550 og ISA 570 (ajourført) i princippet relevante. Årsagen er, at elementet kunne være fejlopgjort, som følge af besvigelser, indvirkningen af transaktioner med nærtstående parter eller ukorrekt anvendelse af regnskabsprincippet om fortsat drift ifølge den relevante regnskabsmæssige begrebsramme”.

De 3 ISA'er der specifikt er nævnt vedrører ISA 240 revisors ansvar vedrørende besvigelser ved revision af regnskabet, ISA 550 nærtstående parter og ISA 570 fortsat drift (Going concern).

En af de problemstillinger som standarden selv nævner kan forekomme er, når en revisor skal udføre en revision efter ISA 805, men samtidigt ikke har som opgave at revidere virksomhedens fuldstændige regnskab hvert år jf. afsnit A6. Dette kan gøre en revision efter ISA 805 problematisk, da det vil være svært at overholde kravene i ISA'erne, som er relevante for revisionen.

Begrundelsen er, at i sådan et tilfælde vil revisor ikke have den samme forståelse af virksomheden og dens omgivelser, som en revisor, der også reviderer virksomhedens fuldstændige regnskab.

Revisor vil ej heller have et revisionsbevis for den generelle kvalitet af regnskabsmaterialet eller anden regnskabsinformation, som ville være krævet ved en revision af virksomhedens fuldstændige regnskab.

Ved revision af faste omkostninger, vil der opstå situationer hvor virksomheden der vil søge, enten ikke har en revisor tilknyttet i form af revision, udvidet gennemgang eller review af deres regnskab, men i form af en assistanceerklæring efter ISRS 4410. En ISRS 4410 erklæring vil ikke blive gennemgået, men har samme praksis som en ISRS 4400 erklæring, dvs. en erklæring uden sikkerhed. Hvis revisor afgiver en 4410 erklæring på regnskabet har revisor formået at opnå et kundekendskab, som vil spare tid ved revisionen af faste omkostninger. Revisor vil stadig kunne stå i en situation, hvor der skal bruges ekstra ressourcer på at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis.

Der vil også opstå situationer, hvor virksomheder der vil søge ikke tidligere har haft en godkendt revisor tilknyttet, og herpå vil revisor bruge endnu længere tid til at kunne opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis. Et af de første problematikker her vil være at opnå et tilstrækkeligt kundekendskab, som er påkrævet for at kunne udføre en revision.

ISRS 4400:

Der står i standarden ISRS 4400 DK Aftalte arbejds handlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning, at målet med en opgave om aftalte

arbejdshandlinger er, at revisor udfører revisionslignende arbejdshandlinger, som revisor, virksomheden og enhver relevant tredjepart er blevet enige om, og erklærer sig om de faktiske resultater samt at revisor alene afgiver erklæring om de faktiske resultater vedrørende de aftalte arbejdshandlinger og derfor udtrykker ingen grad af sikkerhed. I dette tilfælde er den aftalte arbejdshandling begrænset til at revisor afstemmer omsætningen til balancen samt at revisor påser at have set kontospecifikationer på samme.

I erklæringsarbejdet omkring den realiserede omsætning kan det forventes, at revisor modtager en balance hvori omsætning er præsenteret samt kontospecifikationer som bekræfter samme. For at revisor kan opnå tilstrækkeligt og egnet bevis til at kunne erklære sig om, at opgørelsen af omsætningen i alle væsentlige henseender er i overensstemmelse med bogføringen, kan revisor vælge at indhente bekræftelser fra ledelsen på at det medtaget beløb er korrekt. Revisor kan også foretage en observation samt undersøge om der er foretaget korrekt periodisering af omsætningen. Revisor kan også analysere på omsætningen sammenlignet med årsomsætningen og se om den svare til ca. ¼ del. Hvis ikke kan revisor indhente årsagsforklaring.

Revisor kan således opnå tæt på samme sikkerhed, som ved en revision, men udtrykker ikke i sin ISRS 4400 DK erklæring sikkerhed på, at det er tilstrækkeligt korrekt. Revisor inddrager heller ikke de forskellige ISA som vil blive gennemgået senere, som vil kunne være behjælpeligt til at afdække henholdsvis væsentlige fejlinformation, bevidst eller ubevidst.

Problematikken består i, at der i revisors erklæring om compensation for faste omkostninger indgår aftalte arbejdshandlinger, hvor revisor ikke udtrykker høj grad af sikkerhed, samtidigt med at revisor i sin erklæring har medtaget en revision af faste omkostninger. Der skal dog siges at revisor udtaler sig efter ISRS 4400 DK, at hvad der er undersøgt er til gengæld fakta – og kan således siges at være med fuld grad af sikkerhed, hvorimod en revision er høj grad, dvs. stærkere end et revisionsbevis.

Hvis Erhvervsstyrelsen i sin efterfølgende kontrol opdager en fejl i periodisering af omsætningen, kunne det ske at ledelsen henviste til revisors revisionserklæring og at det måtte have været revisor skyld da revisor burde have opdaget dette.

Da der er tale om, at alle fundne fejl skal være korrigeret i forbindelse med omsætningen, kan det blive et betændt område, da det revisor underskriver på, kan have betydning for om virksomheden skal betale helt eller delvis sit modtaget kompensationsbeløb tilbage, såfremt Erhvervsstyrelsen konstaterer i sin efterfølgende kontrol at den medtaget omsætning er forkert.

Hvordan den efterfølgende kontrol vil foregå kan rapporten ikke komme ind på, da kontrollen først udføres efter at rapporten er færdiggjort. Der må antages at der føres en stikprøvekontrol idet en fuld kontrol af grundlaget for ca. 27.000 virksomheders ansøgninger vil være omkostningstungt at eksekvere.

Kontrol:

Udover at Erhvervsstyrelsen fører en efterfølgende kontrol af ansøgningerne / slutopgørelserne, fører Erhvervsstyrelsen også kontrol af revisors erklæringer. Erhvervsstyrelsen fører hvert år en kontrol hvor de stikprøvevis ud fra en risikobaseret tilsynsplan, udvælger revisionsvirksomheder og derfra et antal erklæringer som de gennemgår. I august 2020 offentliggjorde Erhvervsstyrelsen deres retningslinjer for kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder 2020. i indledning står der ” *Erhvervsstyrelsen offentliggør hermed retningslinjer for kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder, der gennemføres i overensstemmelse med revisorlovens § 34-35b samt bekendtgørelse om kvalitetskontrol af revisionsvirksomheder.* ” I revisorlovens § 34-35b beskrives det kort gengivet at det er Erhvervsstyrelsen der fører kontrollen. Hvad der er mere interessant i revisorloven er at der i § 2 stk. 2 står ” *Loven finder anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug* ” ³³

En erklæring om revision af faste omkostninger indgår under begrebet andre erklæringer med sikkerhed, hvortil Erhvervsstyrelsen skriver i deres retningslinjer for kvalitetskontrollen ” *Såfremt revisor i forbindelse med den udvalgte erklæringsopgave har afgivet andre erklæringer med sikkerhed på opgaver tilknyttet den udvalgte erklæringsopgave, skal kvalitetskontrollanten ud fra en risikobaseret tilgang vurdere, om det er relevant at medtage en eller flere af disse ved gennemgangen af den pågældende erklæringsopgave* ”.

Det vil sige, at en erklæring uden sikkerhed ikke er en del af Erhvervsstyrelsens kontrol, hvilket igen belyser problemstillingen at der indgår to typer af erklæringer i revisors revision af faste omkostninger. Det beskrives ikke nærmere i retningslinjerne hvordan Erhvervsstyrelsen vælger at håndtere den specifikke problemstilling men det må antages at når en revisionserklæring for faste omkostninger bliver udvalgt til kontrol, at Erhvervsstyrelsen må tage et standpunkt. Det ene er at de

³³ Lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (Revisorloven)

ser bort fra omsætningen og dermed også en del af det grundlag revisor underskriver på, eller at kontrollen medtaget en aftalt arbejdshandling som per definition ikke indgår i deres kontrol.

Del konklusion

I revisors erklæring om kompensation for faste omkostninger, er der indeholdt 2 typer af erklæringer. Den første type er en revisionserklæring om virksomhedens faste omkostninger, som afgives med høj grad af sikkerhed. Den anden erklæring er en ISRS 4400 DK, aftalt arbejdshandling hvor revisor påser at have afstemt omsætningen til virksomhedens bogføring. Denne type af erklæring er uden nogen grad af sikkerhed. At revisors erklæring indeholder 2 typer af erklæring, en med høj grad af sikkerhed og en uden nogen grad af sikkerhed er problematisk, da det kan give anledning til fejlforståelse af den samlede erklæring.

Udover at det er 2 typer af erklæringer, fremgår dette ikke særligt tydeligt af erklæringen. Problematikken går på at der i ISRS 4400 DK erklæring, eller i andre erklæringer uden sikkerhed, udtrykker revisor ikke nogen konklusion. Revisor udtrykker kun en konklusion ved erklæringer med sikkerhed, og det kan derfor tolkes misvisende at der i revisors erklæring om kompensation for faste omkostninger, at omsætningen er nævnt både i konklusionen og i grundlaget. Der står specifikt i standarden for ISRS 4400

”Da revisor alene afgiver erklæring om de faktiske resultater vedrørende de aftalte arbejdshandlinger, udtrykkes ingen grad af sikkerhed. I stedet vurderer brugerne af erklæringen selv de arbejdshandlinger og forhold, som revisor erklærer sig om og drager deres egne konklusioner af revisors arbejde.”

Ordlyden fra standarden henviser på ingen måde at revisor skal udtrykke en konklusion for sit arbejde, men i stedet at det er brugerens egne konklusion af revisors arbejde.

I revisors erklæring står der yderligere, at revisor ikke har udført revision eller review af opgørelsen af den realiserede omsætning samt hvis revisor havde revideret eller udført review af opgørelsen af den realiserede omsætning i overensstemmelse med internationale standarder, kunne revisor være kommet frem til en anden konklusion.

Igen er problematikken, at der i en ISRS 4400 erklæring, kan revisor ikke udtrykke fremhævelser og ej heller modificer sin konklusion, da der ej burde være en konklusion. Igen skriver erklæringen at revisor kunne komme frem til en konklusion, hvilket er problematisk der ej burde have været en til at starte med.

Hvilke udfordringer har det givet at Erhvervsstyrelsen har ændret sine fortolkninger

Som tidligere beskrevet under afsnittet problemstillinger, fortolkninger, kunne alle der havde et spørgsmål til hjælpepakken, skrive eller ringe til Erhvervsstyrelsen, hvorpå de forsøgte at besvare. I praksis kunne den telefoniske hotline sjældent give et præcist svar, hvis spørgsmålet var kompliceret eller for konkret, og hotlinen gav derfor kun informationer, som var tilgængelige på nettet.

Udover specifikke og komplekse spørgsmål, blev Erhvervsstyrelsen også overvældet af mange spørgsmål og kunne derfor ikke svare på alle med det samme. Det betød ventetiden på mail blev op til 5 uger.

Revisorernes brancheforening FSR – danske revisorer, fik en ordning udarbejdet, som gik ud på, at alle kunne se svar på et allerede tidligere stillet spørgsmål og problemstilling. Hvis en revisor var medlem kunne denne stille et spørgsmål igennem FSR, som ville blive videregivet til Erhvervsstyrelsen. FSR samlede svarene i et samlet dokument, som løbende blev opdateret.

Pr. 12. februar 2021 er dette dokument 111 sider langt.

Erhvervsstyrelsen har selv lavet en side på internettet, hvor der gennemgås hvad de forskellige kategorier af faste omkostninger er. Den side bliver også løbende opdateret, da Erhvervsstyrelsen hele tiden bliver klogere på hvad er en definition af en fast omkostning³⁴.

Et af de spørgsmål som blev taget op flere gange igennem FSR var, om omkostninger til ekstern bogholder / erhvervsservice var omfattet af definitionen på faste udgifter og kunne dækkes af kompensationsordningen. Erhvervsstyrelsen svarede første på spørgsmålet den 8. april 2020 med svaret *"Begrebet faste omkostninger er defineret i BEK § 2, nr. 2. Såfremt omkostningerne kan siges at være relateret til virksomhedens aktiviteter, uafhængige af virksomhedens salg, produktion og distribution, og skal afholdes, selvom der ikke er omsætning i en periode, kan disse være omfattet af ordningen. Som udgangspunkt anses omkostninger i forbindelse med personale, både til interne og eksterne, ikke som faste omkostninger, men dette er en konkret vurdering"*.³⁵

³⁴ <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-om-kompensationsberettigede-faste-omkostninger>

³⁵ Spørgsmål og svar: Kompensation for faste omkostninger 12. februar 2021

Senere den 22. april 2020 svarede Erhvervsstyrelsen yderligere med *"Såfremt omkostningerne opgøres f.eks. på time basis vil der som udgangspunkt ikke være tale om en fast omkostning."*

Først den 24. september 2020 svarede Erhvervsstyrelsen, at bogholderi anses for værende en fast omkostning med svaret *"Der kan ydes kompensation til bogholderimæssig assistance som en fast, tilbagevendende ydelse med henblik på at overholde lovmæssige krav til bogføring uanset hvornår aftalen herom er indgået."*

Revisor vil kunne støde på en situation, hvor der i revision af faste omkostninger ikke er medtaget omkostninger til ekstern bogholder, fordi det på det pågældende tidspunkt, hvor revisionen fandt sted, ikke var anset som værende fast af Erhvervsstyrelsen. Sådan en situation kan skabe udfordringer, fordi selvom revisor selv antager at det er en fast omkostning, og ledelsen som tilvejebringer det som en fast omkostning, ville det have været en forkert erklæring på det pågældende tidspunkt, hvis revisor havde medtaget det.

Under en normal revision af et årsregnskab vil revisor i uvæsentlige tilfælde kunne opliste de fejlinformationer der måtte forekomme og ej ændre dem. Definition af hvad der er væsentligt, er beskrevet i afsnit "hvilke revisionsmæssige udfordringer er der i forbindelse med erklæringsarbejdet til kompensation for faste omkostninger".

Der er i forbindelse med revisionen, af faste omkostninger, anvendt et væsentlighedsniveau på 5% af de realiserede faste omkostninger, som er medtaget i opgørelsen. Grænsen for ikke at rette fejlinformation meget lav. Dvs. at hvis revisor blev opmærksom på, at ekstern bogholder var medtaget af ledelsen som en fast omkostning, var posten sandsynligvis indenfor det planlagte væsentlighedsniveau og skulle derfor bedes fjernes for opgørelsen. Det må stå klart, at fordi Erhvervsstyrelsen har ændret sin fortolkning af, at en omkostning til en ekstern bogholder nu anses for som værende fast, vil ledelsen kunne få godtgjort den faktiske omkostning i sin slutopgørelse.

Et andet tvivlsspørgsmål var, om en sygedagpengeforsikring indgår som en fast omkostning, hvorpå af flere omgange svarede Erhvervsstyrelsen nej. med begrundelsen at en sygedagpengeforsikring er afhængig af antallet af medarbejdere.

I samme besvarelse, svarede Erhvervsstyrelsen på om en arbejdsskadeforsikring indgår som en fast omkostning. Alle gange var svaret nej, senest den 15. juni 2020 med begrundelsen

"Arbejdsskadeforsikring er ikke en fast omkostning, da det afhænger af antallet af medarbejdere."

Det er her værd at bemærke, at Erhvervsstyrelsen ikke ændre svar, selvom de er blevet spurgt af flere omgange, men i deres vejledning til slutopgørelsen figurere arbejdsskadeforsikring som værende en fast omkostning.



Abonnementer (herunder forsikringer)

9.1. Erhvervsforsikring

Virksomhedens erhvervsforsikringer kan medtages som en fast omkostning, fx

- Arbejdsskadeforsikring

Hentet fra Erhvervsstyrelsens vejledning til slutopgørelse den 06.05.2021.

Ovenstående er eksempler på omkostninger, hvor Erhvervsstyrelsen på et tidspunkt medgav, at en omkostning kan anses som værende fast, hvilket ikke ville have givet revisor problemer med sin erklæring. For at belyse en anden side af revisors arbejde, er der her fundet eksempler på hvor revisorer potentielt kunne have medtaget omkostninger i sin erklæring på faste omkostninger, som så senere viste sig ikke at være en fast omkostning jf. Erhvervsstyrelsen.

Erhvervsstyrelsen udgav den 7. maj 2020 vejledning til bekendtgørelse 574. Bekendtgørelsen blev vedtaget den 5. maj 2020, næsten 2 måneder efter at statsminister Mette Frederiksen på pressemødet den 11. marts meldte ud, at Danmark lukkede ned. Vejledningen er løbende blevet opdateret.

I vejledningen står der ” *Afskrivninger på materielle og immaterielle anlægsaktiver, fx omkostninger (afskrivninger) på materielle anlægsaktiver (maskiner, ejendomme, fly m.fl.) og på immaterielle anlægsaktiver (goodwill, varemærker, licenser m.fl.)*”

”Virksomheden kan ikke søge kompensation for omkostninger, der hverken anses som faste omkostninger eller variable omkostninger. Oplistet nedenfor:

1. Nedskrivninger, herunder på

a. immaterielle anlægsaktiver som goodwill”

Ud fra ovenstående må det antages, at afskrivninger på goodwill anses som værende en fast omkostning, jf. er det ikke er beskrevet yderligere i bekendtgørelsen og ej hellere i vejledningen hvad definitionen af goodwill er. Goodwill kan opstå på flere måder og er et begreb, der dækker over den økonomiske merværdi en virksomhed giver for en virksomhed, produkt m.fl.

FSR stillede Erhvervsstyrelsen en række spørgsmål vedrørende selskabsretlige ændringer så som

omstruktureringer, fusioner, frasalg m.v. herunder om ” *I forbindelse med erklæring om tilskud til faste omkostninger vedr. Corona er vi kommet i tvivl om afskrivning af goodwill opstået i forbindelse med en skattefri virksomhedsomdannelse er tilskudsberettiget.* ”

Dette spørgsmål fik Erhvervsstyrelsen den 22. april 2020. Først den 3. juni 2020 kunne Erhvervsstyrelsen give et endeligt svar som lød ” *goodwill ved skattefri virksomhedsomdannelse oplyser Erhvervsstyrelsen på dialogmøde med FSR – danske revisorer, at såfremt 1) CVR-nummeret på den etablerede virksomhed er registreret hos Erhvervsstyrelsen senest d. 9. marts 2020 og 2) vedtaget stiftelsesdokument indgår i ansøgningen om kompensation for faste omkostninger, så er afskrivninger af goodwill aktiveret ved skattefri virksomhedsomdannelse omfattet af hjælpepakken (og betragtes dermed som en fast omkostning).* ”³⁶

Erhvervsstyrelsen fik spørgsmålet om afskrivninger på koncerngoodwill er en kompensationsberettiget fast omkostning den 3. februar 2021. Erhvervsstyrelsen svarede dagen efter med ” *Nej, afskrivninger på koncerngoodwill er ikke en kompensationsberettiget fast omkostning.*

En kompensationsberettiget fast omkostning skal være relateret til virksomhedens aktiviteter. Som udgangspunkt skønnes køb af et datterselskab ikke at være en aktivitet i sig selv i kompensationsmæssig forstand.

Datterselskabet kan, såfremt det opfylder kriterierne herfor, på eget CVR-nr.-niveau ansøge om kompensation. ”

Koncerngoodwill opstår ofte som følge af, at et datterselskab er købt til en højere værdi end dets bogførte egenkapital. Dvs. den goodwill er jf. svar fra Erhvervsstyrelsen ikke anset som værende en fast omkostning. Det enkelte selskab kan dog selv søge om kompensation og dermed opnå kompensation for afskrivning på goodwill, men det er givet at det selskab er berettiget til søge.

Grundet at Erhvervsstyrelsen ikke har nærmere beskrevet deres fortolkning i deres vejledning, har revisorer og andre først blevet opmærksomme på at koncerngoodwill ej må medtages som en fast omkostning den 3. februar 2021, lang tid efter at erklæringerne er afgivet.

Erhvervsstyrelsen blev spurgt den 2. juni om der kan der søges om omkostningskompensation på leasingydelser, forsikring og vægtafgift på en personbil i et selskab, hvor personbilen anvendes både erhvervsmæssigt i virksomheden og af hovedaktionæren, hvor hovedaktionæren bliver

³⁶ Spørgsmål og svar: Kompensation for faste omkostninger 12. februar 2021

beskattet af fri bil. Beskatning af fri bil opstår i en situation hvor en ansat, direktør eller aktionær benytter sig af en bil til privat brug. Selskabet ejer bilen og betaler alle omkostninger vedrørende den, mens personen selv bliver beskattet som lønindkomst.

Erhvervsstyrelsen svarede på spørgsmålet den 15. juni 2020 med ” *Fri bil (autoomkostninger jf. spørgsmålet) dækkes af ordningen for lønkompensation... Såfremt hovedaktionæren ikke har søgt om kompensation via ordningen for selvstændige kan autoomkostningerne jf. spørgsmålet blive omfattet af kompensationsordningen for faste omkostninger* ”

Erhvervsstyrelsen har et princip som lyder på, at virksomheder ikke kan få dækket den samme omkostning på tværs af kompensationsordningerne, og dermed kun kan få en omkostning dækket af en type ordning. Erhvervsstyrelsen mener at i den givne sag at omkostninger vedrørende bilen vil blive dækket af ordningen for selvstændige, en ordning hvor kompensationsbeløbet begrænser sig til kr. 23.000 per måned, som udover fri bil, også skal dække alle andre lønomkostninger.

Det er i sig selv problematisk fordi de typer af omkostninger vedrørende bilen i sig selv bliver anset som faste omkostninger. Erhvervsstyrelsen nævner ikke noget om en eventuel fordelingsnøgle af alt efter hvor meget bilen bliver brugt til erhvervsmæssig kørsel og hvor meget privat, kun at det kan dækkes af en af ordningerne. Det må antages, at der allerede er søgt om ordningen for selvstændige og dermed kan selskabet ikke få yderligere kompensation for de nævnte omkostninger.

Der kan i denne forbindelse inden 15. juni være afgivet revisionserklæringer, hvor der ikke er taget højde for netop denne problemstilling, som kan medføre at revisors erklæring ikke har opfyldt dens krav. Yderligere må det nævnes, at Erhvervsstyrelsen svar begrænser virksomhedernes mulighed for at dækkes deres faste omkostninger.

Erhvervsstyrelsen har i forbindelse med slutopgørelsen for faste omkostninger, lavet en side som vejledning hvorpå de oplister hvad det kan medtages som en fast omkostning. Denne side var ikke udarbejdet dengang revisorer skulle revidere de faste omkostninger og som ovenstående belyser har det givet anledning til tvivlsspørgsmål. Erhvervsstyrelsen skriver følgende i starten af deres vejledning.

”Faste omkostninger er ikke et fast begreb. Derfor har der siden starten af ordningen i april 2020 været en tæt dialog med ansøgere og erhvervsorganisationer, herunder ikke mindst Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR), om at afgrænse kompensationsberettigede faste omkostninger.

Listen omfatter derfor visse omkostninger, der som udgangspunkt ikke blev godkendt i starten af ansøgningsperioden, men som nu anses for kompensationsberettigede. Det drejer sig primært om

*faste aftaler med et andet CVR-nummer om bogføring, revisionsbistand og management fee, arbejdsskadeforsikring samt visse tilfælde af nødvendig vedligeholdelse”.*³⁷

Ud fra ovenstående må det antages, at de tidligere ikke omfattede omkostninger nu kan medtages i virksomhedens slutopgørelse og ligeså skal der ej medtages dem der nu ikke anses som værende faste, hvilket vil være den logiske tankegang. Problemstillingen er dog, at der vil opstå situationer for revisorer, der har medtaget faste omkostninger i sin revision af faste omkostninger som ej måtte være med. Det kan forekomme af, at Erhvervsstyrelsen har ændret sin fortolkning på den givne omkostning, at Erhvervsstyrelsen først sent defineret omkostning som ikke fast eller at revisor selv ikke havde styr på at omkostningen ikke var fast.

Revisorer arbejder med relativ lille væsentlighedsniveau jf. erklæringen som skriver, at der i forbindelse med revisionen af opgørelsen af de realiserede faste omkostninger skal anvendes et væsentlighedsniveau på 5%. I en given situation, hvor en virksomhed har faste omkostninger for kr. 1.000.000, ville væsentlighedsniveauet være kr. 50.000. Dette giver en fejlmargen som er lille for revisor at arbejde med, men dette var også kravet fra Erhvervsstyrelsen for at mindske risikoen for at udbetale kompensation til ikke faste omkostninger. For at lette den økonomiske byrde virksomhederne var blevet pålagt i form af en revisionserklæring for at kunne ansøge, valgte Erhvervsstyrelsen at give kompensation på op til 80 % af revisorregningen og op til kr. 20.000. Dvs. at den maksimale kompensation for revisorregningen var kr. 16.000. Om dette beløb svare til dække de faktiske revisionsomkostninger i virkeligheden går rapporten ikke i dybden med, men det skal nævnes at især for virksomheder der ikke tidligere har haft revision, review, udvidet gennemgang eller slet ikke benyttet sig af en revisor, er der områder revisoren skal dække som ikke ville have været nødvendigt ellers.

Der er efterfølgende genindført hjælpepakken for faste omkostninger, af flere forskellige omgange. Først med dem der er tvangslukket eller på anden vis er ramt af en restriktion, som herpå har kunne søge kompensation efter 8. juli 2020 som er datoen hvor den hjælpepakke som rapporten som fokus, udløb. Hjælpepakken som fra foråret 2020 blev genindført fra 9. december 2020, som betød at alle virksomheder uagtet om de var ramt af en restriktion, kunne søge kompensation såfremt de opfyldte kravene. Den forbedret trappemodel er tidligere beskrevet under afsnittet, beskrivelse af kompensationsordningen for faste omkostninger, herunder særligt vanskelige områder. Hjælpepakken blev genindført, fordi Danmark blev ramt som så mange andre lande, af en anden-

³⁷ <https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-om-kompensationsberettigede-faste-omkostninger>

bølge af Covid-19 og derfor blev lukket ned midlertidigt igen. Lovgrundlaget findes i bekendtgørelse 27 af 11. januar 2021 om midlertidig kompensationsordning for faste omkostninger. Vejledningen udkom 4. februar 2021 og efterfølgende blevet opdateret.

For at virksomheder kan søge denne hjælpepakke skal de have en ny revisorerklæring, hvorpå revisor skal jf. Erhvervsstyrelsen *”revidere opgørelsen af faste omkostninger for den relevante referenceperiode. Ved udførelse af erklæringsopgaven skal revisor planlægge og udføre revisionen af opgørelsen af de realiserede faste omkostninger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som skal danne grundlag for konklusionen, om opgørelsen i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med bekendtgørelsen og vejledningen.”*

Det er med andre ord, den samme type af arbejde, som revisor udførte ved sin erklæring fra foråret 2020 såfremt samme virksomhed søgte dengang. Referenceperioden for de faste omkostninger er den samme, 1. december 2019 til 29. februar 2020, dvs. at revisor kan genbruge meget af sit arbejde fra den tidligere erklæring. Referenceperioden for omsætningen ændres fra 1. april 2019 – 30. juni 2019 til samme periode som for de faste omkostninger. Revisors arbejde i forhold til omsætningen er herpå det samme, altså revisor skal udføre en 4400 aftalt arbejdes handling hvorpå revisor skal opnå et tilstrækkeligt og egnet bevis til at kunne erklære sig om, at opgørelsen af omsætningen i alle væsentlige henseender er i overensstemmelse med bogføringen. Revisor skal igen revidere opgørelsen af de realiserede faste omkostninger med henblik på at opnå tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis, som skal danne grundlag for konklusionen. Der er igen fastsat et væsentlighedsniveau på 5 %.

Fordi der i løbet af 2020 og starten af 2021 er sket en udviklingen, i hvordan Erhvervsstyrelsen fortolker hvad der anses som en fast omkostning, vil denne nye erklæring for revisor betyde at selvom at revisor kan genbruge en del af sit revisionsbevis fra sin tidligere revision, vil revisor være nødsaget til at gennemgå sit materiale for at se om den beror på væsentlig fejlinformation. Det betyder at revisor skal bede ledelsen tilrette sin opgørelse så den stemmer overens med de fortolkninger Erhvervsstyrelsen måtte have. Eksempelvis hvis der er medtaget omkostninger til en bil, som også bliver benyttet privat og herigennem beskatning af fri bil. Alle de ændringer i fortolkninger fra Erhvervsstyrelsen må give anledning til en større risiko for at revisor afgiver en forkert erklæring, især med grundet det fastsatte relative lave væsentlighedsniveau. Da revisors erklæring, er en erklæring med høj grad af sikkerhed, kan den udtages af kvalitetskontrollen hvilket er Erhvervsstyrelsen selv.

Det er nemlig Erhvervsstyrelsen selv, som fører tilsyn med revisorer der er godkendte efter revisorloven.

Hvis der i kvalitetskontrollen viser sig, at revisor har afgivet en forket erklæring eller har opfyldt sine pligter herunder opnået et tilstrækkeligt egnet revisionsbevis, kan Erhvervsstyrelsen indbringe den pågældende revisor eller revisionsvirksomhed for revisornævnet som er beskrevet under afsnit Revisors rapportering.

Hvis en virksomhed har ansøgt for faste omkostninger i foråret 2020 med en revisionserklæring fra en godkendt revisor, og vil søge igen for 9. december 2020 til 28. februar, giver det anledning til at virksomheden benytter sig af samme revisor / revisionsvirksomhed. Det burde i hvert fald give mening for de fleste, da det har revideret de faste omkostninger i første omgang som er samme referenceperiode og at de måtte have et kendskab til virksomheden nu som en ny revisor først vil skulle oparbejde hvilket vil være omkostningstung.

Det er derfor bemærkelsesværdigt at Erhvervsstyrelsen har valgt, at hvis en virksomhed ikke vil benytte sig af samme revisor og revisionsvirksomhed til sin erklæring for den nye ansøgningsperiode, kan den nye revisor vælge en såkaldt tillægserklæring.

Tillægserklæring:

En tillægserklæring er en erklæring der kan benyttes af en revisor i situationer, hvor det ikke er samme revisor eller revisionsvirksomhed som udførte revisionen af faste omkostninger i foråret 2020. En tillægserklæring som vist i bilag 2, er en erklæring som udelukkende omfatter den realiseret omsætning i perioden 1. december 2019 til 29. februar 2020, altså samme periode som er referenceperiode for omkostningerne. Revisors tillægserklæring er en erklæring om en aftalt arbejdshandling, en ISRS 4400 DK. I erklæring står der *"Vores arbejde er udført i overensstemmelse med den internationale standard om aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning (ISRS 4400 DK). Arbejdshandlingerne blev udelukkende udført for at hjælpe Erhvervsstyrelsen til at vurdere ansøgerens oplysninger om »realiseret omsætning i referenceperioden"*

*"Da nedenstående arbejdshandlinger hverken er revision eller review i overensstemmelse med internationale standarder om revision eller om review og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning udtrykker vi ikke nogen grad af sikkerhed om oplysningerne vedrørende omsætningen i referenceperioden eller andre oplysninger i forbindelse med ansøgning"*³⁸

³⁸ Bilag 2

Det betyder, at virksomheden såfremt de vælger ny revisor og benytter sig af en tillægserklæring, ikke har nogen revisor der aflægger en erklæring med sikkerhed på virksomhedens reference for omkostninger. At ingen revisor erklærer sig, om de faste omkostninger, kan potentielt lede til ikke berettigede kompensationsudbetalinger. Begrundelsen ligger i, at fordi Erhvervsstyrelsen har løbende ændret sine fortolkninger i form af de er blevet klogere i det seneste år, samtidigt med at nogle typer af omkostninger først er sent er blevet defineret som ikke værende fast, kan lede til at hvis en revisor skulle afgive sådan en erklæring igen, ville skulle bede ledelsen om at fjerne en del af deres medtaget omkostninger. Hvis virksomheden er bekendt med dette, og derfor benytter sig af en anden revisor som ikke skal erklære sig om omkostningerne, kan det lede til misbrug med offentlige midler. Når en virksomhed ansøger om kompensation, vil ansøgningsmodulet automatisk beregne ud fra referenceperioden for ens omkostninger om ens forventede omkostninger er realistiske. Med andre ord, hvis en virksomhed i referenceperioden som for 1 år siden, blev i erklæringen godkendt af en revisor, vil samme beløb omregnet til samme antal dage ikke give ansøgningsmodulet anledning til yderligere dokumentation.

Et eksempel vil være forsikringer, hvis en virksomhed havde i sin referenceperiode medtaget nogle typer af forsikringer som revisor godkendte med den baggrund af Erhvervsstyrelsen først senere meldte ud, at disse ikke kunne medtages som faste omkostninger, vil virksomheden i ansøgningsmodulet kunne ansøge om samme beløb pr dag, uden at skulle oplyse om mere. Så hvis der i referenceperioden fra 1. december 2019 til 29. februar 2020 var forsikringer for kr. 100.000 mens det senere viste sig at kun 60.000 måtte medtages med den viden der er tilgængelig i dag. Herpå vil der i ansøgningsmodulet såfremt revisor havde godkendt de kr. 100.000 tilbage for et år siden, kunne ansøges fra 9. december 2020 til 28. februar 2020 på et beløb op til kr. 90.000 i stedet for kr. 54.000. Ansøgningsmodulet vil ikke bede om yderligere dokumentation, såfremt beløbet virksomheden ansøger på i forventede faste omkostninger, ikke er større end det revisoren har godkendt i sin erklæring.

Det har derfor en betydning, at fordi Erhvervsstyrelsen er blevet mere klare i deres fortolkninger, at det derfor må anses som en risiko for misbrug med offentlige midler, at revisor ikke har skulle erklære sig om de faste omkostninger igen.

Erhvervsstyrelsen kan ikke forvente i situationer hvor en virksomhed vælger, at benytte sig af en tillægserklæring, altså hvor den nye revisor ikke skal erklære sig om omkostningerne, at den ”gamle” revisor beder Erhvervsstyrelsen om at lade dem ændre deres erklæring. Den ”gamle”

revisor har sandsynligvis ingen ide om at deres erklæring bliver genbrugt, og fordi Erhvervsstyrelsen selv senere har ændret i deres fortolkninger kan det lede til misbrug.

Marts til april 2021:

Et flertal i folketetinget valgte at forlænge hjælpepakkerne yderligere end til 28. februar 2021, herunder også kompensation for faste omkostninger. Kompensation for faste omkostningers lovgrundlag er bekendtgørelse nr. 606 af 9. april 2021 om midlertidig kompensationsordning for faste omkostninger fra og med den 1. marts 2021. jf. bekendtgørelsens § 3 er det igen den forbedret trappemodel der benyttes.³⁹

Hvis en virksomhed har ansøgt for faste omkostninger i foråret 2020, med en revisionserklæring fra en godkendt revisor, og vil søge igen for 1. marts 2021 til enten 5. april eller 30. april 2021, kan virksomheden benytte sig af samme revisorerklæring som i foråret 2020. Dette er fordi det er de samme referenceperioder som det blev benyttet dengang og får at spare tid og økonomi har Erhvervsstyrelsen valgt at en virksomhed ikke behøves en ny revisorerklæring såfremt de kan genanvende den tidligere.

Det må dog anses, at der i mellemtiden har været en udvikling som beskrevet ovenfor, som burde give anledning til en ny revisorerklæring. Det burde i hvert fald give mening for de fleste, da de revideret faste omkostninger i første omgang ikke givet vis vil være de samme efter ét år, hvor der er sket en udvikling i hvordan Erhvervsstyrelsen fortolker forskellige omkostninger og derpå anser dem for faste.

Det er derfor bemærkelsesværdigt, at Erhvervsstyrelsen har valgt at hvis en virksomhed ikke ønsker at benytte sig af en ny revisorerklæring og dermed bruge den samme erklæring som over 6 måneder gammel. I bekendtgørelsen står der i § 11. *”Ansøgning om kompensation, jf. § 9, skal påtegnes af revisor, hvilket sker ved en erklæring med høj grad af sikkerhed udarbejdet af en uafhængig, godkendt revisor.” ... ”Stk. 3. Virksomheder, der tidligere har fået godkendt en ansøgning om kompensation for faste omkostninger, jf. bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 om kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19 med senere ændringer, kan genbruge revisors erklæring, der har været afgivet ved den tidligere godkendte ansøgning.”*

³⁹ Bekendtgørelse om midlertidig kompensationsordning for faste omkostninger fra og med den 1. marts 2021 til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19

At genbruge en gammel revisorerklæring og samtidigt mene, at den stadig er gældende med høj grad af sikkerhed især med de præciseringer der både under og i den efterfølgende periode, må anses at give anledning til problemstillinger.

Fordi Erhvervsstyrelsen er bekendt med, at der kan forekomme udbetalinger som ikke er berettiget, grundet ændringer i fortolkninger, står der i bekendtgørelsens §12 Stk. 3. *"Erhvervsstyrelsen kan udtage ansøgninger af særlig karakter, herunder hvor der ansøges om et højt kompensationsbeløb set i forhold til ansøgerens størrelse og omsætning, og ansøgninger, hvor der vurderes at være en særlig risiko for, at ansøger ikke er berettiget til den ansøgte kompensation, eksempelvis ved atypiske forhold omkring kompensationsgrundlaget, til udvidet sagsbehandling."*

*"Stk. 5. Erhvervsstyrelsen kan i særlige tilfælde, herunder i særligt komplicerede sager eller hvor der i øvrigt er særligt behov for kvalitetssikring af dokumentationen, pålægge ansøgere, der i medfør af stk. 3, udtages til udvidet sagsbehandling at anvende bistand fra en uafhængig, godkendt revisor."*⁴⁰

Dvs. at hvis en ansøger i Erhvervsstyrelsens ansøgningssystem, vil ansøge for 1. marts 2021 til enten 5. april eller 30. april 2021 jf. bekendtgørelse nr. 606 som allerede har ansøgt for foråret 2020, kan genanvende sin revisorerklæring. At Erhvervsstyrelsen i særlige tilfælde, herunder i særligt komplicerede sager kan inddrag bistand fra revisor vides ikke på nuværende tidspunkt hvor mange det i praksis vil betyde. Det må dog antages, at det kun vil være i særlige tilfælde hvor kompensationsbeløbet er sådan en størrelse at Erhvervsstyrelsen, vil have en ekstra sikkerhed inden udbetalingen finder sted. Det kan også være i situationer, hvor der er forhold så som nedskrivninger på letfordærlige varer, nedskrivninger på ferskt kød der nedfryses eller foder, veterinærmedicin mv. til ildere, chinchillaer eller mink, som er medtaget særskilt i ansøgning og herpå kan give anledning til yderligere dokumentation. Det er fordi det er så særlige enkelt forhold, som er oplistet for sig selv. I et andet felt, øvrige faste omkostninger hvor ansøgeren skal indsende en liste med oplistning og beskrivelse af hvad der ansøges på.

I bekendtgørelsen står der også følgende *"§ 16. Erhvervsstyrelsen kan af virksomheden, dens ledelse og den revisor, som i henhold til § 11, stk. 1-3, har udarbejdet en erklæring, forlange de oplysninger, som er nødvendige for at dokumentere, at kravene i denne bekendtgørelse er*

⁴⁰ Ibid

overholdt. Erhvervsstyrelsen kan endvidere stille krav om, at de i medfør af § 14 indsendte oplysninger dokumenteres med bistand fra en uafhængig, godkendt revisor.”

At Erhvervsstyrelsen kan forlange oplysninger fra ledelsen og revisor som kan dokumentere at kravene i bekendtgørelsen er overholdt, må antages at være problematisk med revisors arbejde. Problemstillingen går på at Erhvervsstyrelsen først lader virksomheder ansøge med en genbrugt og potentielt forældet revisionserklæring.

Herefter kan Erhvervsstyrelsen så forlange, at revisor tilvejebringer dokumentation for at sin erklæring efter kravene i bekendtgørelsen er overholdt. Der kan være flere grunde til, at revisors erklæring er forældet grundet Erhvervsstyrelsens præciseringer af faste omkostninger i løbet af det seneste år. Dette kan medføre at revisors erklæring ikke længere er brugbar jf.

væsentlighedsniveauet på 5 %. Hvis Erhvervsstyrelsen så konkludere, at erklæringen ikke er brugbar og hermed forældet kan Erhvervsstyrelsen herpå kræve at de indsendte oplysninger igen bliver dokumenteret med bistand fra en revisor, altså en ny revisionserklæring.

Det er i sig selv problematisk, at fordi at revisor i sig selv ikke har mulighed for at forhindre virksomheden i at genbruge revisorerklæringen, har revisoren ikke indflydelse på om kravene er overholdt. Revisoren er ikke en del af ansøgningsprocessen, og hermed sandsynligvis ej bekendt med at virksomheden har ansøgt og genbrugt erklæringen, med mindre virksomheden har benyttet sig af revisoren i form af rådgivning. At Erhvervsstyrelsen kan kræve, at revisor skal dokumentere at kravene er overholdt på sin erklæring afgivet for måske 8. måneder, må anses for være problematisk. Det er problematisk, fordi revisor ikke har haft mulighed for at beslutte om sin erklæring stadig overholder kravene inden virksomheden ansøger for 1. marts 2021 til 30. april 2021, og at det udelukkende er ledelsen i den pågældende virksomheds der tager beslutningen. At revisor så efterfølgende kan blive pålagt at dokumentere at kravene er overholdt og hvis ikke, kan Erhvervsstyrelsen herpå kræve en ny erklæring.

At virksomhederne kan ansøge på baggrund af en potentielt forældet erklæring, uden at revisorerne har mulighed for at anvise at erklæring ikke kan genbruges, kan give anledning til udbetalinger af ikke berettiget kompensationer. Det kun hvis kompensationsbeløbet er sådan en størrelse at Erhvervsstyrelsen vil have en ekstra sikkerhed inden udbetalingen finder sted, eller at der i ansøgningen fremgår andre forhold som Erhvervsstyrelsen vil se nærmere på, at udbetalingen kan udskydes eller stoppes. Med andre ord, hvis ansøgnings forventede tal er meget lig dem revisor godkendte for ca. 8 måneder siden og kompensationsbeløbet ikke anses som stor størrelse, vil

Erhvervsstyrelsen ikke opfange, at de potentielt er i gang med at udbetale en ikke berettiget kompensation.

Begrundelsen for at Erhvervsstyrelsen har valgt, at virksomhederne kan ansøge på baggrund af en potentielt forældet revisorerklæring må anses at være at spare tid, forstået på den måde at folketinget gerne vil have kompensationerne hurtigt ud til de berørte virksomheder. Udover det tidsmæssige hensyn, er der også fra det offentlige side kr. at spare til revisorgodtgørelser. Dette må alt andet lige give fejlbehæftede udbetalinger, da det må antages at det er begrænset af antal ansøgninger hvor Erhvervsstyrelsen anser det som kompliceret og kræver en ny revisorerklæring på baggrund af at den gamle ikke opfylder kravene. Grundet rapportens tidsmæssige deadline er der dog ikke faktiske tal tilgængelige på dette område, men antagelsen går på at erfaringer fra de tidligere ansøgninger samt at folketinget gerne så kompensationerne hurtigt udbetalt, som var henseende med ikke at inddrage en revisor igen.

Erhvervsstyrelsen kunne have overvejet, at have som en foranstaltning givet revisorerne mulighed for at afvise genbrugen af deres egen erklæring. Det vil sige, at når en virksomhed ansøger for perioden 1. marts 2021 til 30. april 2021 og vil genbruge en tidligere benyttet revisorerklæring, vil den pågældende revisor modtage en mail på om de vil godkende at den stadig overholder de krav der gældende i dag. Hvis revisoren vælger, at meddele at deres egen erklæring ikke opretholder de gældende krav, skal revisor herpå tilrette sin erklæring således at den gør. Der må antages at dette vedrører få rettelse for langt de fleste virksomheder, hvor revisor ikke mener deres egen erklæring er gældende samtidigt med at det burde være relativt simpelt at tilrette.

En simpel løsning, der vil kunne fungere som en foranstaltning mod fejlagtige udbetalinger af kompensationer til de berørte virksomheder. Dette vil selvfølgelig koste kr. til revisor i de situationer, hvor revisor selv mener deres egen erklæring ikke er gældende samtidigt med at der kan gå længere tid før den pågældende virksomhed modtager sit kompensationsbeløb. Her vil Erhvervsstyrelsen kunne gå ind og dække 80 % af revisorregningen som de har gjort tidligere, og på den måde formindske den økonomiske byrde til berørte virksomheder.

Argumentet mod, at revisorer skulle være forgyldt under Covid-19 og især med støtteordningen til revisionserklæringen for faste omkostninger, er blevet fremvist i flere danske medier.

At revisor skulle være forgyldt ved at udfylde en påkrævet samfundsrolle, må være op til den enkelte at vurdere.

Delkonklusion

Erhvervsstyrelsen startede meget begrænset ud med deres fortolkninger af faste omkostninger. I starten var der Erhvervsstyrelsens korte vejning som ikke yderligere beskrev specifikke omkostninger, men inddelte det i grupper. De mest logiske så som husleje, forsikringer og el var medtaget men der var stadig en del omkostninger der var tvivl om.

I bekendtgørelsen for compensation for faste omkostninger er begrebet *"faste omkostninger"* defineret i § 2, nr. 2, hvilket er omkostningerne der relater sig til virksomhedens aktiviteter, uafhængige af virksomhedens salg, produktion og distribution.

Erhvervsstyrelsen har i forbindelse med slutopgørelsen for faste omkostninger, lavet en side som vejledning, hvor Erhvervsstyrelsen skriver følgende i starten.

"Faste omkostninger er ikke et fast begreb. Derfor har der siden starten af ordningen i april 2020 været en tæt dialog med ansøgere og erhvervsorganisationer, herunder ikke mindst Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR), om at afgrænse kompensationsberettigede faste omkostninger".

I vejledningen i forbindelse med slutopgørelsen, er der mere specifikt beskrevet hvilke omkostninger der omfatter, og Erhvervsstyrelsen skriver at omkostninger der som udgangspunkt ikke blev godkendt i starten af ansøgningsperioden kan nu være anset som kompensationsberettigede. Med andre ord, hvis en virksomhed ikke fik compensation for en given omkostning under sin ansøgning, kan virksomheden medtage det i sin slutopgørelse. Det er i sig selv ikke problematisk, dog giver det anledning til at konkludere at Erhvervsstyrelsen ikke havde defineret præcist nok, hvilke omkostninger der var kompensationsberettigede dengang virksomhederne ansøgte og revisorerne skulle revidere.

Det leder frem til, at der også har været omkostninger der ikke har været kompensationsberettigede, hvor Erhvervsstyrelsen først har modtaget og derfor også først sent har kunne give et svar på at den pågældende omkostning ikke kan medtages. Dette er mere problematisk grundet, at det kan lede til forkerte erklæringer fra revisorerne. Forløbet har gjort, at alle revisorer der har afgivet erklæringer i forbindelse med faste omkostninger, konstant har skulle sig opdateret på hvilke omkostninger der er gældende og især hvilke der ikke er. At en revisor har medtaget en omkostning i sin erklæring forud for at Erhvervsstyrelsen har tilkendegivet, at den givne omkostning ikke er fast, kan antages at dette ikke vil lede til en forkert erklæring fra revisor. Men der må samtidigt antages, at i hvis revisor medtager sådan en omkostning i sin erklæring efter at Erhvervsstyrelsen har tilkendegivet at den ikke kan, må lede til en forkert erklæring.

Der blev genindført hjælpepakken for faste omkostninger for perioden 9. december 2020 til 28. februar 2021, grundet at Danmark som så mange andre blev ramt af en anden bølge af Covid-19. I den forbindelse skulle virksomhederne søge igen og revisor skulle på ny erklære sig om de faste omkostninger. Den løsning er i sig selv en fornuftig, da det selvom at det er den samme periode for omkostninger revisor skal revidere, kan revisor tilpasse sin erklæring således at den er i overensstemmelse med de nu gældende fortolkninger og på den måde ikke afgive en forkert erklæring. Problematikken og kritikken går på, at hvis en virksomhed som vælger at vil søge uden at genbruge den samme revisor men derimod en ny revisor, kan den nye revisor gøre brug af en tillægserklæring. I tillægserklæring skal den nye revisor kun udføre en 4400 aftalt arbejdshandling på den nye referenceperiode for omsætningen, og på ingen måde udtale, revidere eller konkludere noget på omkostningerne. Det vil praksis betyde, at en virksomhed kan i princippet ansøge på et forket sammenligningsgrundlag.

Kompensation for faste omkostninger blev igen genindført for perioden 1. marts til 30. april 2021, da folketetinget indså alt selv efter 1 år med Covid-19, var der stadig virksomheder som havde behov for hjælpepakkerne. Her havde virksomhederne mulighed for, at ansøge hvor de kunne genbruge revisors erklæring fra foråret 2020. Det betød, at virksomhederne kunne ansøge uden revisorinvolvering og ingen mulighed for revisor at tilpasse sin erklæring.

Det er i sig selv en beslutning om, at spare virksomhederne for administration og revisorhonorar, at vælge at fjerne revisorinvolvering i denne ansøgning. Problemet er dog, at fordi det er gået 1 år og Erhvervsstyrelsen selv erkender, at deres fortolkninger har ændret sig i den periode, kan beslutningen føre til fejludbetalinger af offentlige midler.

Hvilke problemstillinger kan der opstå der vedrører revisors etik og uafhængighed

For at sikre samme begrebsramme for danske revisorer, er der udarbejdet retningslinjer for revisors etiske adfærd. FSR udsendte i marts 2005 ”Retningslinjer for revisors etiske adfærd”. Disse retningslinjer bygger på International Federation of Accountants IFAC’s, internationale Code of Ethics med tilpasninger til dansk lovgivning og er udarbejdet af FSR’s Etikudvalg. Retningslinjerne er løbende blevet tilpasset som følge af ændringer i IFAC’s Code of Ethics men også i revisorloven⁴¹

Retningslinjerne omfatter krav til revisors etiske handlemåde og FSR’s medlemmer forpligtiger sig til at overholde dem. Retningslinjerne anses retskildemæssigt for, at være på niveau med revisionsstandarderne og en del af indholdet er også baseret på revisorlovgivning samt god revisorskik. FSR’s etikudvalg kan, hvis de opdager eller bliver gjort opmærksom på, at et medlem ikke har overholdt retningslinjerne, men kan indbringe dem for FSR’s bestyrelse, som herpå kan indbringe dem for Revisornævnet. Ved Revisornævnet kan en revisor eller revisionsvirksomhed ifalde bødestraf samt fratagelse af retten til at drive revisionsvirksomhed.

Retningslinjerne har en række grundlæggende principper, som skal overholdes af medlemmerne. Disse principper er ikke nye og kendes fra bl.a. fra revisorloven m.fl. Det der her er gældende er, at principperne ikke er afgrænset til erklæringsarbejde som ved revisorloven, men i alle typer arbejde skal revisor overholde disse principper herunder ved rådgivning.

Principperne er som følger.

Integritet:

Revisor skal være redelig og ærlig i alle professionelle og forretningsmæssige forbindelser.

Objektivitet:

Revisor må ikke være forudindtaget, have interessekonflikter eller være under utilbørlig påvirkning af andre, således at den professionelle og forretningsmæssige dømmekraft undertrykkes.

Professionel kompetence og fornøden omhu:

Revisor er forpligtet til løbende, at vedligeholde sin faglige viden og færdigheder på det niveau, der er nødvendigt for at sikre, at klienten eller arbejdsgiveren modtager en kvalificeret professionel ydelse baseret på en opdateret viden om den seneste udvikling inden for god skik, lovgivning og

⁴¹ Revisor- Regulering og Rapportering Kim Füchsel m.fl.

metoder. Revisor skal ved levering af professionelle ydelser optræde omhyggeligt og i overensstemmelse med relevante faglige og professionelle standarder.

Fortrolighed:

Revisor skal respektere fortroligheden af informationer opnået som et led i professionelle og forretningsmæssige forbindelser og må ikke videregive sådanne informationer til tredjemand uden behørig og specifik tilladelse hertil, medmindre der er en juridisk eller professionel ret eller pligt hertil. Fortrolige informationer opnået som et led i professionelle og forretningsmæssige forbindelser må ikke anvendes til at opnå personlig fordel for revisor eller tredjemand.

Professionel adfærd:

Revisor skal overholde relevant lovgivning og anden regulering og undgå enhver form for adfærd, som kan miskreditere revisorstanden.

I revisors erklæring skrives der ”*Vi er uafhængige af virksomheden i overensstemmelse med internationale etiske regler for revisorer (IESBA's etiske regler) og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, ligesom vi har opfyldt vores øvrige etiske forpligtelser i henhold til disse regler og krav. Det er vores opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vores konklusion.*”

International Ethics Standards Board of Accountants forkortet (IESBA), er et organ under IFAC. Erklæringen henviser herpå til de etiske retningslinjer som FSR har udgivet og at de er overholdt. Erklæringen er afgrænset til selve arbejdet omkring revisionen af faste omkostninger samt at omsætningen stemmer til bogholderiet, men omfatter ikke det eventuelle rådgivningsarbejde, der potentielt kunne være fundet sted både før under og efter erklæringsarbejdet.

Etik sættes ofte i sammenhæng med uafhængighed hvilket på den ene side berettiget, men på samme tid en forenkling af hvert begrebs betydning. Etik er defineret ved at gøre det rigtige ud fra de rigtige motiver. Begrebet er derfor meget bredt og omfatter alle de fem tidligere grundlæggende etiske principper.

Uafhængighed er mere indskrænket, og handler om at revisor kan afgive en konklusion på sin erklæringsopgave, assistere en klient eller formidle resultater af specifikke undersøgelser samt at kunne rådgive sin klient om specifikke forhold, uden at være påvirket af anliggender, som kan betvivle uafhængigheden.

Etik og uafhængighed hænger dog tæt sammen forstået på den måde, at manglende uafhængighed er et brud på de etiske regler, idet revisor i så fald ikke kan forventes at være objektiv og dermed udvise professionel adfærd med videre.⁴²

Det må antages, at der ved selve erklæringsarbejdet for revisionen af faste omkostninger, at uafhængigheden og etikken er overholdt, idet revisor underskriver med de forudsætninger, hvorpå rapporten ikke vil gå nærmere ind i dette.

Der hvor revisor kan komme i problemer er ved det potentielle rådgivningsarbejde, der ligger udenfor erklæringsarbejdet som omfatter både før under og efter erklæringen er udført. For mange små og mellemstore virksomheder i Danmark, har ledelsen ikke de fornødne kompetencer og har ej hellere økonomien til at have ansat en kompetent økonomimedarbejder. Som beskrevet tidligere i rapporten og især under fortolkninger, har der været mange tvivlsspørgsmål omkring begrebet fast omkostning. Det må derfor antages, at det har været vanskeligt for små og mellemstore virksomheder at følge med i udviklingen omkring ordningen, samt at skulle forholde sig til den økonomiske situation ens virksomhed befandt sig i. Derfor er det ikke usandsynligt, at en ledelse på et tidspunkt har spurgt sin revisor til råds omkring ordningen både før, under og efter erklæringsarbejdet.

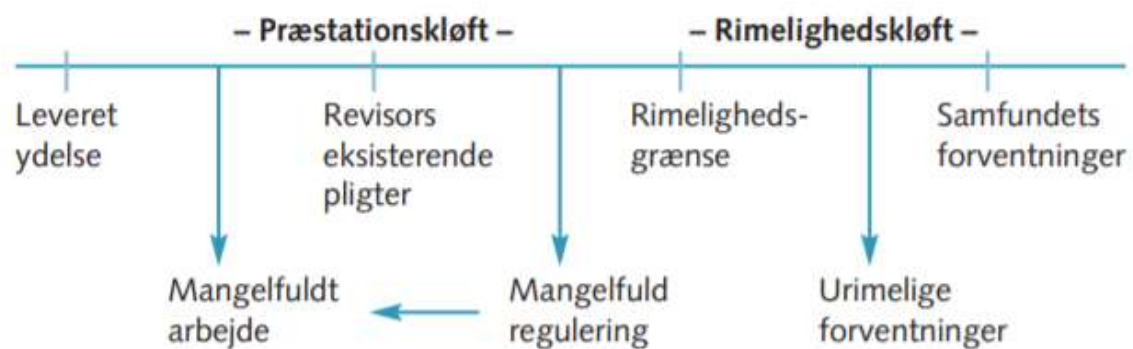
Hvilke problemstillinger revisor kunne være blevet adspurgt om, og herpå rådgivet om, kunne være hvordan ordningen var strikket sammen, herunder referenceperioderne, men også hvad begrebet fast omkostning omfatter. Det kan også være, at revisoren er blevet spurgt om at opgøre de faste omkostninger, herunder periodisering og måske også omsætningen, hvis den var svær at periodiser korrekt. Det samme gør sig gældende under revisionen, hvor revisor potentielt kan blive opmærksom på væsentlige fejlregninger, hvorpå det må bedes rettes af ledelsen. Her kan det være, at ledelsen beder revisor om eksempelvis at periodiser forsikringer, abonnementer m.fl. korrekt. Efter erklæringsarbejdet er færdigt, kan det være, at klienten beder revisor om hjælp til indberetning af ansøgningen, da den kan anses for værende kompliceret. Det kan også forekomme, at klienten beder revisor om hjælp til forventede omsætning og forventende faste omkostninger i ansøgningen.

I ovenstående scenarier, som må antages at være mulige at forekomme i virkeligheden, grundet ordningens kompleksitet og ændringer i fortolkninger, er der en række etiske og uafhængigheds

⁴² Professionsetik for revisorer - Kjeld Chr. Bøg & Lars Kiertzner

problemstillinger revisor kan risikere at overtræde, men også en forventningskløft i, hvad ledelsen forventer af revisor. Disse problemstillinger vil blive gennemgået i de efterfølgende afsnit.

For at kunne belyse problemstillingen bedre, er der her inddraget forventningskløften, som er et begreb, der ikke er nyt i revisionsbranchen. Begrebet forventningskløften, opstår på grund af uoverensstemmelser mellem det, offentligheden forventer, revisor udfører, og det, revisor skal udføre for at leve op til god tidssvarende skik. Hvis de forventninger offentligheden har til revisors arbejde er urimelige eller uberettigede, vil det modarbejde revisors rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant. Dette er selvom revisor har leveret en professionel ydelse, som er i overensstemmelse med den gældende lovgivning samt efter de førnævnte etiske principper.



43

Forventningskløften som vist ovenfor omfatter rimelighedskløften og præstationskløften.

Rimelighedskløften indebærer de uoverensstemmelser, der kan forekomme mellem de forventninger der er til revisors arbejde, og hvad der må antages at være rimeligt at forvente.

En revision skal være omkostningseffektiv at udfører, hvilket for eksempel betyder, at revisor ikke skal gennemgå samtlige transaktioner, da det vil være ineffektivt og omkostningstungt.

Når der så opdages, at noget er forkert i eksempelvis en konkurs, hvor kreditorer har tabt deres tilgodehavende, er det imidlertid ofte offentlighedens opfattelse, at revisor burde have afsløret dette forhold. Revisor reviderer ved at foretage stikprøver i overensstemmelse med altid gældende standarder og kommer aldrig igennem alle transaktioner som nogen fejlagtig kunne tro, men revisionen omfatter alle væsentlige poster.

En anden forventning fra offentligheden er, at revision giver absolut sikkerhed for, at der ikke forekommer væsentlige fejl. En revision giver høj grad af sikkerhed, men ikke absolut sikkerhed.

⁴³ ibid

Præstationskløften indebærer den opfattelse offentligheden har af det arbejde, som revisor i praksis faktisk har udført. Præstationskløften kan inddeles i 2 punkter. Den første af utilstrækkelig regulering, og forekommer i situationer hvor brugerne vurderer revisors arbejde som utilfredsstillende, selv om revisor lever op til gældende lovgivning og standarder.

Den anden er utilstrækkelig præstation, som forekommer når revisor ikke lever den kvalitet som opgaven kræver.

Offentligheden omfatter i forventningskløften alle der har interesse i de offentliggjorte årsrapporter som revisor har revideret, men i en ISA 805 erklæring som revision af faste omkostninger er omfattet af, er det afgrænset til myndigheden og ledelsen. Dette fremgår af erklæringen jf. bilag 1 som skriver ” *Til Ledelsen i Eksempel virksomhed A/S og Erhvervsstyrelsen* ”.

Ved afgivelse af erklæring til revision af faste omkostninger er det en erklæring med sikkerhed og herpå en erklæring hvori revisor fremstår som offentlighedens tillidsrepræsentant.

I erklæringsbekendtgørelsen står der i § 1 ” *Revisor er offentlighedens tillidsrepræsentant ved afgivelse af erklæringer med sikkerhed, der kræves i henhold til lovgivningen, eller som ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug* ”.

I forhold til rapporten, kan forventningskløften opstå flere gange i forhold til revision af faste omkostninger, men også i den rådgivning revisor kan blive bedt om at yde. I forhold til erklæringsarbejdet kan den opstå, idet Erhvervsstyrelsen selv løbende har ændret fortolkninger til hvad der anses for at være omfattet af begrebet fast omkostning. Dette har potentielt kunne give udfordringer, i forhold at revisor har skulle holde sig opdateret på hvad der kan anses som en fast omkostning. Her er det værd at bemærke, at der i erklæringsarbejdet er et forholdsvis lille væsentlighedsniveau på 5 %. Der står i erklæringen ” *I forbindelse med revisionen af opgørelsen af de realiserede faste omkostninger har vi anvendt et væsentlighedsniveau på 5% af de realiserede faste omkostninger, som er medtaget i opgørelsen* ”. Det betyder i praksis, at revisor har revideret alle poster der er omfattet af at have en sum på 5 % eller mere af de samlede faste omkostninger ledelsen har tilvejebragt som værende fast. Med et væsentlighedsniveau på 5 % må det antages, at det er forholdsvis mange poster, der skal revideres og derfor øges risikoen for poster hvor fortolkningerne ændre sig. Udover Erhvervsstyrelsen, er der også en forventningskløft mellem revisor og ledelsen. Ledelsen har en forventning til, hvad der kan medtages som fast omkostning, men hvis revisor på pågældende tidspunkt kan læse, at det ikke anses som værende fast, kan der opstå en uoverensstemmelse.

Der kan også i de førnævnte rådgivningssituationer, opstå uoverensstemmelser mellem det klienten forventer og hvad revisor leverer af ydelse. Hvis revisor skulle blive bedt om af ledelsen, at rådgive om hvordan ordningen var strikket sammen, eller om at opgøre de faste omkostninger herunder periodisering samt at opgøre den korrekte omsætning. Det kan også være, at klienten beder revisor om hjælp til indberetning af ansøgningen, da den kan anses for værende kompliceret. Hvordan revisor skal forholde sig i forhold til etik og uafhængighed vil blive uddybet efterfølgende. I disse situationer vil forventningskløften bestå i, at revisor kan formidle at han/hun har rådgivet efter bedste evne samt på det pågældende tidspunkt til enhver tid gældende lov. Dvs. at hvis der sker ændringer i fortolkninger af begrebet fast omkostning eller bekendtgørelsen i sig selv, kan revisor ikke stå til ansvar for dette. Det er derfor vigtigt, at revisor i alle typer af rådgivningsopgaver altid får formidlet, at det er med den viden revisoren har på det tidspunkt.

Et eksempel kunne være revisor rådgiver om, at omkostningen til virksomhedens eksterne bogholder ikke ansås for værende fast, på det tidspunkt ledelsen opsøgte revisoren for at få udarbejdet en erklæring. Ledelsen kunne herpå være uenig og forvente, at revisor medtager det i sin revision af faste omkostninger, mens revisor ikke har haft mulighed før Erhvervsstyrelsen ændrede fortolkning den 6. oktober 2020.

En anden forventningskløft der kan opstå mellem revisor og klienten er prisen. Revisor arbejder på timepris og har ikke præstationsbestemt sit honorar efter hvad klienten kan modtage i kompensation. Dvs. at det er hverken en fast pris eller prisafhængig af kompensationsbeløbet, men udelukkende bestemt, at en fastsat timepris x antal timer forbrugt på erklæringsarbejdet. Der har været flere sager i medierne vedrørende, at revisorerne bliver forgyldt af deres erklæringsarbejde, grundet at det er ekstraarbejde der er pålagt dem. I begrundelsen er der bl.a., at virksomhederne for godtgjort deres revisionshonorar med 80 % op til kr. 16.000, dvs. alle fakturerer på kr. 20.000 eller under vil blive godtgjort med 80 %.

Der er en række etiske problemstillinger vedrørende rådgivning af faste omkostninger. Etik og uafhængighed ved rådgivning, kan anses aggressivt og revisor skal altid forholde sig til om der er overhold de gældende principper samt om revisor stadig er uafhængig. Det er problematisk, hvis revisor rådgiver om hvordan virksomheden for mest mulig i kompensation i form at fortælle hvilke omkostninger der kan medtages. Der vil også kunne opstå etiske og uafhængigheds problemstillinger ved at revisor rådgiver om indberetning af ansøgning samt slutopgørelsen. En problemstilling kunne være, at revisor efter at have rådgivet om ansøgning og slutopgørelsen så

efterfølgende skal i sin revision af regnskabet, skal revidere sig eget arbejde vil lede til selvrevision hvilket ikke er tilladt.

Delkonklusion

I revisors erklæring skrives der ”*Vi er uafhængige af virksomheden i overensstemmelse med internationale etiske regler for revisorer (IESBA's etiske regler) og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, ligesom vi har opfyldt vores øvrige etiske forpligtelser i henhold til disse regler og krav*”.

De etiske principper er integritet, objektivitet, professionel kompetence og fornøden omhu, fortrolighed samt professionel adfærd.

Det må antages, at der ved selve erklæringsarbejdet for revisionen af faste omkostninger at etikken og uafhængigheden er overholdt, da revisor underskriver på dette. Der hvor revisor skal passe på, er ved sit rådgivningsarbejde. For mange små og mellemstore virksomheder i Danmark, har ledelsen ikke de fornødne kompetencer og har ej hellere økonomien til at have ansat en kompetent økonomimedarbejder, hvortil de spørger deres revisor til råds. Ledelsen kunne spørge sin revisor om hvordan ordningen var strikket sammen, herunder hvordan de skulle opgøre deres faste omkostninger. Ledelsen kunne måske også finde på, at bede revisor om, at opgøre omkostninger for sig, hvilket revisor om ingen omstændigheder må, hvis samme revisor skal erklære sig jf. selvrevisionsreglerne.

Hvis en erklæringskunde som har ansøgt, beder revisor rådgive sig om slutopgørelsen kan det også lede til selvrevisions problemer, idet den samme revisor skal ved sin revision af regnskabet revidere om slutopgørelsen er indberettet korrekt i al væsentlighed.

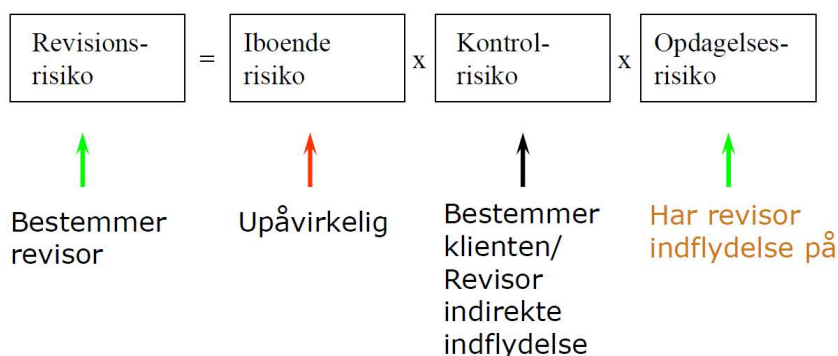
Hvilke problemstillinger der kan opstå ved den efterfølgende revision af regnskabet.

Når revisor skal revidere et regnskab, hvorpå virksomheden har og måske stadig er påvirket af de negative effekter Covid-19 har skabt, er der en række problemstillinger der kan opstå.

Det første problem der vil kunne opstå er, at hvis virksomheden revisor revidere regnskabet for, i regnskabsperioden har modtaget kompensation for faste omkostninger. Er beløbet som virksomheden har modtaget væsentligt for regnskabsbrugerens opfattelse af regnskabet, skal revisor sandsynliggøre i sit revisionsbevis, at virksomheden er berettiget til at må beholde kompensationsbeløbet.

Revisionsrisikoen = Iboende risiko x Kontrolrisiko x Opdagelsesrisiko

Modellen viser, hvordan en revisor skal fastlægge sin revisionsrisiko ud fra den iboende risiko, kontrolrisikoen og opdagelsesrisikoen. Revisor kan selv udelukkende kun påvirke opdagelsesrisikoen, og bør derfor tilrettelægge sin revision i forhold til vurdering af regnskabspostens iboende risiko samt virksomhedens kontrolrisiko på området. Opdagelsesrisikoen kan påvirkes af revisor ved at foretage stikprøvekontroller. Kontrolrisikoen kan påvirkes af klienten, og vil afhænge af eventuelle svagheder ved det interne kontrolmiljø. Den iboende risiko kan ikke påvirkes, idet det vedrører forhold ved en regnskabspost som eksempelvis regnskabsmæssige skøn. Et skøn kan altid have en risiko for, at være forkert og derfor iboende. Den iboende risiko kan også komme af ledelsens manglende kompetencer, som er relevant i denne sammenhæng med kompensationen for faste omkostninger.



Kilde: Forelæsning revision

Et eksempel kunne være, et ejerleddet selskab med ejeren som direktør uden bestyrelse, som aflægger regnskab 31.12.2020 og i regnskabsperioden har modtaget et væsentlig beløb i kompensation for faste omkostninger. I dette eksempel, har selskabet ikke haft mulighed for, at indberette slutopgørelse, da det først blev åbnet for i 2021. Dvs. at beløbet selskabet har modtaget, er på baggrund af oplysninger om forventede omsætning og omkostninger, som ikke er revideret eller på anden måde officielt gennemgået af revisor.

Disse grundlag kan indeholde væsentlige fejlinformation grundet, at ledelsen som direktøren måske ikke har været kompetent nok i sin forventning, eller havde kalkuleret med at Danmark åbne op hurtigere end forventet. Dette begrundes med, at en ansøgningsperiode var fra 9. marts til 8. juni/juli, men en virksomhed kunne først ansøge fra 5. maj. Dvs. at ledelsen muligvis godt kunne fremskrive deres omsætning og omkostninger, men ikke sikkert at ledelsen vil ramme det præcise. Det er i sig selv ikke ulovligt, at ansøge på forkert grundlag, da ledelsen ansøgte på den forventede omsætning og de forventede omkostninger, men i forhold til den efterfølgende revision, kan det give anledning til en iboende risiko for fejlinformation, som skal rettes inden revisor kan underskrive regnskabet såfremt ledelsen ikke selv har tilvejebragt de korrekte informationer.

I eksemplet antages det, at ledelsen har ansøgt på næsten de præcise faste omkostninger, idet ledelsen kunne fremskrive de få måneder der ikke var realiseret på ansøgningstidspunktet. Danmark åbnede for en del virksomheder tidligere op end 8. juni og det kan have betydning for virksomhedens omsætning. Antaget at der i eksemplet er ansøgt med et forventede omsætningstab på 40 % og at Danmark åbnede op tidligere end de havde forventet, er jf. trappemodellen fra tidligere, en reel risiko for at hele kompensationsbeløbet skal tilbagebetales. Såfremt selskabet ikke har tabt mere end 35 % af sin omsætning sammenlignet med referenceperioden, skal revisor bede ledelsen at afsætte beløbet som skyldigt.

Her er det revisorens opgave, at opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis på, om den omsætning der er realiseret for ansøgningsperioden også er korrekt. Der er en risiko for, at den forventede omsætning der er ansøgt på, ikke er korrekt, idet der er en økonomisk gevinst for selskabet og hermed kan der både bevidst og ubevidst være en risiko for fejlinformation.

Set ud fra revisors revisionsbevis, har en ledelse en økonomisk gevinst og hermed incitament ved at være i de forskellige trin jf. trappemodellen og det giver en risiko for besvigelser som er nærmere defineret i ISA 240.

For at kunne beskrive begrebet besvigelser inddrages her revisors risikovurdering. ISA 240 er en revisionstandard, som omhandler en beskrivelse af revisors rolle og ansvar vedrørende besvigelser ved revision af regnskaber.

Besvigelser defineres i denne revisionsstandard, som følgende: *"En bevidst handling udført af en eller flere personer blandt den daglige ledelse, den øverste ledelse, medarbejdere eller tredjeparter, der benytter vildledning til at opnå en uberettiget eller ulovlig fordel"*.

Det står nærmere under ISA 240 om revisors ansvar at *"En revisor, der udfører en revision i overensstemmelse med ISA'er, har ansvaret for at opnå høj grad af sikkerhed for, at regnskabet som helhed er uden væsentlig fejlinformation, hvad enten denne skyldes besvigelser eller fejl. Som følge af de iboende begrænsninger i en revision er der en uundgåelig risiko for, at visse væsentlige fejlinformationer i regnskaber ikke opdages, selv om revisionen er omhyggeligt planlagt og udført efter ISA'erne"*.⁴⁴

Der inddrages også ISA 315 (ajourført), som omhandler identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser. Der står i afsnit A2 *"revisor kan også vælge at udføre substanshandlinger eller test af kontroller samtidigt med risikovurderingshandlinger, fordi dette er økonomisk hensigtsmæssigt"*.

Substanshandlinger indebære blandt andet at revisor stikprøvevist, indhenter revisionsbeviser så som at indhente et bilag på en given omkostning. Dette er for at verificere at omkostning er reelt.

Yderligere står i der ISA 315 i afsnit A15 *"analytiske handlinger kan bidrage til at identificere forekomsten af usædvanlige transaktioner eller begivenheder og beløb, nøgletal og udviklinger, der kan indikere forhold, som kan påvirke revisionen. Usædvanlige eller uventede sammenhænge, der bliver identificeret, kan hjælpe revisor med at identificere risici for væsentlig fejlinformation, navnlig risici for væsentlig fejlinformation som følge af besvigelser"*.

Revisor kan ved omsætning sandsynliggøre, at referenceperioden svarer til ¼ del af årsomsætningen, hvis den ikke gør kan revisor forespørge ledelsen om en årssagsforklaring på dette.⁴⁵

I eksemplet kunne besvigelsen forekomme ved, at ledelsen kan se, at de ikke opnår kravet om et tab på 35 %, og derfor vælger at forskyde fakturaer til efter den 8. juni med henblik på at må beholde

⁴⁴ ISA 240 Revisors ansvar vedrørende besvigelser ved revision af regnskabet

⁴⁵ ISA 315 (ajourført 2012), Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser

komensationen. ISA 240 beskriver nærmere under afsnit A1 *"besvigelser omfatter, hvad enten de vedrører regnskabsmanipulation eller misbrug af aktiver, incitament eller pres til at begå besvigelser, en erkendt mulighed herfor samt en form for retfærdiggørelse heraf"*

I det givne eksempel kunne en ledelse have den retfærdiggørelse af, af selvom de kun har tabt 33 % af deres omsætning og ikke 35%, at det er okay at de må beholde deres komensation da de trods alt har tabt en stor del af deres omsætning og at tilbagebetale den fulde modtaget komensation kan ses urimeligt. I afsnit A2 i ISA 240 står der yderligere at *"regnskabsmanipulation indebærer tilsigtet fejlinformation i regnskabet, herunder udeladelse af beløb eller oplysninger, for at vildlede regnskabsbrugere."*

Ved en revision udført efter ISA'er sker det sjældent, at revisor undersøger dokumenters ægthed, grunde at revisor hverken er uddannet til eller forventes at foretage en sådan vurdering. Jf. afsnit A9, hvis revisor identificer et forhold er under sin revision, altså at et dokument kan være uægte, eller at et vilkår i et dokument er blevet ændret, kan revisor foretage yderligere undersøgelser ved at indhente bekræftelse direkte fra tredjeparten. Det kan ske ved revisor sender en saldomeddelelse til tredjeparten, hvorpå revisor forsøger at få bekræftet at arbejdet er udført i den givne periode.

Det vil sige, at i det givne eksempel, hvor revisor kunne mistænke at omsætning er forskudt, at hvor arbejdet for et antal fakturaer er primært er udført under kompensationsperioden. Revisor kunne her mistænkte ledelsen for, enten have forskudt et antal fakturaer eller der mangles at indregnes igangværende. Revisor kunne herpå så søge dokumentation ved tredjepart, altså dem arbejdet er udført for, for på den måde at opnå et tilstrækkelig og egnet revisions bevis.

Såfremt revisor ikke kan afkræfte sin mistanke om, at ledelsen har forsøgt at besvige sin omsætning således at de opfylder et bestemt omsætningskrav jf. trappemodellen, er revisor forpligtet til at rapportere til Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet SØIK, idet revisorer er underlagt hvidvaskloven jf. hvidvasklovens § 1 afsnit 15.⁴⁶ Det skal hertil nævnes at revisor ej må nævne for den pågældende kunde at revisor har indberettet deres mistanke til SØIK, idet det kan modarbejde SØIKS potentielle arbejde senere.

⁴⁶ Bekendtgørelse af lov om forebyggende foranstaltninger mod hvidvask og finansiering af terrorisme (hvidvaskloven)

Slutopgørelse

Det kan også være at revisor i den efterfølgende revision, kan se at ledelsen har indberettet deres slutopgørelse for kompensation for faste omkostninger. Her skal revisor i sin revision, hvis revision af regnskabet falder efter ledelsen har indberettet deres slutopgørelse, tage stilling til korrektheden af de oplysningerne. Hvis revisor så, som i det givne eksempel konstaterer at omsætningen er forket og i stedet for at virksomheden må beholde deres kompensation, burde have tilbagebetalt det. Her skal revisor træde varsomt. Revisor skal forsøge, at bede ledelsen om i et tilfælde af at revisor kommer frem til at fejlen var ubevist, at rette fejlen ved at kontakte Erhvervsstyrelsen. Hvis revisor konstaterer at fejlen var bevist eller at ledelsen ikke for rettet hos Erhvervsstyrelsen skal revisor indberette det SØIK.

Delkonklusion

Når revisor skal revidere et regnskab, er der en række problemstillinger der kan opstå. Er beløbet som virksomheden har modtaget væsentligt for regnskabsbrugerens opfattelse af regnskabet, skal revisor sandsynliggøre i sit revisionsbevis, at virksomheden er berettiget til at må beholde kompensationsbeløbet. Omsætningen har en stor betydning for den procentdel virksomheden må beholde i kompensation. Det vil sige, at der er en besvigelsesrisiko i, at ledelsen gerne vil overbevise revisor om at den tabte omsætning er reelt nok. Hvis en virksomhed har ansøgt på et grundlag der hed et tab på 40 %, og faktisk kun har tabt 33 %, har ledelsen et økonomisk incitament til at overbevise revisor om at det tabte overstiger 35 % jf. trappemodellen. Revisor skal herpå opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis på omstigningstabet.

Revisor kan hvis der er en mistanke om en forkert periodisering af omsætningen, sende en saldomeddelelse til tredjeparten og på den måde forsøge at få afkræftet sin mistanke.

Hvis revisor stadig har en mistanke, skal revisor fortroligt indberette denne til SØIK.

Konklusion

Igennem rapporten har det været 4 problemstillinger som er blevet analyseret og konkluderet på. De 4 problemstillinger er nøje udvalgte, og er alle nogle som revisorer potentielt møder i forbindelse med deres arbejde i og omkring kompensation for faste omkostninger. Hovedformålet med de 4 problemstillinger, har været at belyse rapportens problemformulering som lyder.

Hvilke udvalgte udfordringer skal revisor særligt være opmærksom på i forbindelse med kompensation for faste omkostninger

Problemformulering er relevant grundet at der fra politisk side er valgt, at inddrage revisorerne i forbindelse med kompensation for faste omkostninger. Revisorerne har skulle afgive en erklæring med høj grad af sikkerhed, før en virksomhed har kunne ansøge om hjælpepakken og dermed også offentlige midler. Dvs. at der fra politisk side er valgt, at benytte sig af revisorerne i deres rolle som offentlighedens tillidsrepræsentant, som en foranstaltning til misbrug af offentlige midler.

Rapporten konkluderer, at der i forbindelse med erklæringsarbejdet har været en række problemstillinger. Den første problemstilling er at der i revisors erklæring, indeholder 2 typer af erklæringer, en med høj grad af sikkerhed og en uden nogen grad af sikkerhed. Det er problematisk, da det kan give anledning til en fejlforståelse af den samlede erklæring. Det fremgår ikke tydeligt af erklæringen, at den indeholder både en revision af faste omkostninger samt en aftalt arbejdshandling i form at revisor undersøge se om omsætningen stemmer til virksomhedens bogføring.

Problematikken går på, at der i en ISRS 4400 DK erklæring, udtrykker revisor ikke nogen konklusion, men i erklæringen for faste omkostninger står der under konklusionen at revisor har undersøgt, om opgørelsen af den realiserede omsætning er i overensstemmelse med virksomhedens bogføring. Endvidere fremgår det også under grundlaget for konklusionen.

Rapporten konkluderer yderligere, at det kan give en række problemstillinger at Erhvervsstyrelsen har ændret sine fortolkninger siden hjælpepakken blev åbnet. Erhvervsstyrelsen skriver selv følgende i forbindelse med slutopgørelsen.

”Faste omkostninger er ikke et fast begreb. Derfor har der siden starten af ordningen i april 2020 været en tæt dialog med ansøgere og erhvervsorganisationer, herunder ikke mindst Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (FSR), om at afgrænse kompensationsberettigede faste omkostninger”.

Det må antages, at en omkostning ikke længere kan medtages på det tidspunkt Erhvervsstyrelsen har svaret på, at de ikke mener at omkostningen kan anses som fast. Dette kan lede til forkerte erklæringer fra revisorerne, grundet at alle revisorer der har afgivet erklæringer i forbindelse med faste omkostninger, konstant har skulle sig opdateret på hvilke omkostninger der er gældende og især hvilke der ikke er.

Det må antages, at hvis en revisor medtager sådan en omkostning i sin erklæring efter at Erhvervsstyrelsen har tilkendegivet at den ikke kan, må lede til en forkert erklæring.

Hjælpepakken for faste omkostninger blev genindført for perioden 9. december 2020 til 28. februar 2021, grundet at Danmark som så mange andre blev ramt af en anden bølge af Covid-19.

I den forbindelse skulle virksomhederne søge igen og revisor skulle på ny erklære sig om de faste omkostninger. Problematikken og kritikken i den forbindelse går på, at hvis en virksomhed som vælger at vil søge, uden at genbruge den samme revisor men derimod en ny revisor, kunne den nye revisor gøre brug af en tillægserklæring. I tillægserklæringen skal den nye revisor kun udføre en ISRS 4400 aftalt arbejdshandling på den nye referenceperiode for omsætningen, og på ingen måde udtale, revidere eller konkludere på omkostningerne. Det vil praksis betyde, at en virksomhed kan i princippet ansøge på et forket sammenligningsgrundlag.

Kompensation for faste omkostninger blev også genindført for perioden 1. marts til 30. april 2021, da folketetinget indså alt selv efter 1 år med Covid-19, var der stadig virksomheder som havde behov for hjælpepakkerne. Her havde virksomhederne mulighed for, at ansøge hvor de kunne genbruge revisors erklæring fra foråret 2020. Det betød at virksomhederne kunne ansøge uden revisorinvolvering og ingen mulighed for revisor at tilpasse sin erklæring.

Der kan også opstå problemstillinger i revisors rådgivning, som sætter tvivl om at revisor overholder sine etiske forpligtigelser og sin uafhængighed, hvilket er revisors største egenskaber. Hvis en ledelse ikke har de fornødne kompetencer og har ej hellere økonomien til at have ansat en kompetent økonomimedarbejder, sker det ofte at de spørger deres revisor til råds.

Ledelsen kunne spørge sin revisor om hvordan ordningen var strikket sammen, herunder hvordan de skulle opgøre deres faste omkostninger. Ledelsen kunne måske også finde på, at bede revisor om at opgøre omkostninger for sig, hvilket revisor om ingen omstændigheder må, hvis samme revisor skal erklære sig jf. selvrevisionsreglerne.

Hvis en kunde som har ansøgt, beder revisor rådgive sig om slutopgørelsen kan det også lede til selvrevisions problemer, idet den samme revisor skal ved sin revision af regnskabet revidere om slutopgørelsen er indberettet korrekt i al væsentlighed.

Til sidst er der også en række problemstillinger, der kan opstå ved den efterfølgende revision af regnskabet, idet hvis beløbet som virksomheden har modtaget er væsentligt for regnskabsbrugerens opfattelse. Her skal revisor sandsynliggøre i sit revisionsbevis, at virksomheden er berettiget til at må beholde kompensationsbeløbet. Omsætningen har en stor betydning for den procentdel virksomheden må beholde i compensation. Det vil sige, at der er en besvigelsesrisiko i at ledelsen gerne vil overbevise revisor om at den tabte omsætning er reelt nok. Ledelsen kan have et økonomisk incitament til, at overbevise revisor om at deres tabte omsætning overstiger et given % jf. trappemodellen. Revisor skal herpå opnå et tilstrækkeligt og egnet revisionsbevis på omstigningstab.

Revisor kan, hvis der er en mistanke om en forkert periodisering af omsætningen, sende en saldomeddelelse til tredjeparten og på den måde forsøge at få afkræftet sin mistanke.

Hvis revisor stadig har en mistanke, skal revisor fortroligt indberette denne til SØIK.

Rapporten har således belyst de udvalgte problemstillinger revisor kan møde i forbindelse med compensation for faste omkostninger.

Litteraturliste

Bøger

Revisor- Regulering og Rapportering – Kim Fücksel m.fl.

Professionsetik for revisorer - Kjeld Chr. Bøg & Lars Kiertzner

Bekendtgørelser

Bekendtgørelse af lov om godkendte revisorer og revisionsvirksomheder (revisorloven)

Bekendtgørelse om godkendte revisorers erklæringer

Bekendtgørelse af årsregnskabsloven

<https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-vejledning-om-bekendtgorelsen-om-godkendte-revisorers-erklæringer>

Bekendtgørelse om midlertidig kompensationsordning for faste omkostninger fra og med den 1. marts 2021 til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19

Bekendtgørelse af lov om forebyggende foranstaltninger mod hvidvask og finansiering af terrorisme (hvidvaskloven)

Standarder

ISRS 4400 DK Aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger og yderligere krav i følge dansk revisorlovgivning

ISA 200, Den uafhængige revisors overordnede mål og revisionens gennemførelse i overensstemmelse med Internationale Standarder om Revision

ISA 240 Revisors ansvar vedrørende besvigelser ved revision af regnskabet

ISA 315 (ajourført 2012), Identifikation og vurdering af risici for væsentlig fejlinformation igennem forståelse af virksomheden og dens omgivelser

ISA 320 Væsentlighed ved planlægning og udførelse af en revision

ISA 805 (ajourført) Særlige overvejelser – revision af bestanddele af et regnskab samt specifikke elementer, konti eller poster, der indgår i et regnskab

Hjemmesider

https://www.sst.dk/da/nyheder/2020/foerste-dansker-med-covid-19-har-det-godt_-og-er-i-hjemmeisolation

<https://www.worldometers.info/coronavirus/>

<https://www.sst.dk/da/corona/status-for-epidemien/tal-og-overvaagning>

<https://www.regeringen.dk/nyheder/2020/pressemoeede-11-marts-i-spejlsalen/>

<https://www.oecd.org/economy/g20-gdp-growth-second-quarter-2020-oecd.htm>

<https://www.dst.dk/da/Statistik/nyt/NytHtml?cid=31817>

<https://nyheder.tv2.dk/penge/2021-02-15-dansk-oekonomi-er-paa-historisk-nedtur-men-vi-skal-ikke-vaere-bekymrede-siger>

<https://www.dst.dk/da/Statistik/nyt/NytHtml?cid=29951>

<https://ugeskriftet.dk/debat/den-spanske-syge-pa-genbesog>

https://medwatch.dk/Sygdom___Sundhed/article12361701.ece

<https://gorrissenfederspiel.com/viden/nyheder/covid-19-epidemiloven>

<https://www.stm.dk/presse/pressemoeedearkiv/pressemoeede-den-4-november-2020/>

<https://www.bechbruun.com/da/nyheder/2021/politisk-aftale-om-erstatning-til-minkbranchen-p-plads>

<https://www.kromannreumert.com/Nyheder/2020/04/COVID-19-Folketinget-indfoerer-hjemmel-for-firedobbelte-boeder-og-faengsel-i-op-til-20-aar>

https://virksomhedsguiden.dk/erhvervsfremme/content/temaer/coronavirus_og_din_virksomhed/ydelse/anmeld-svindler-med-kompensation/233e262a-f918-491f-9518-d3cef61c94e4/

<https://erhvervsstyrelsen.dk/vejledning-om-kompensationsberettigede-faste-omkostninger>

<https://em.dk/nyhedsarkiv/2020/april/covid-19-erhvervsministeren-til-virksomheder-faa-din-revisor-til-at-forberede-ansoegning-nu/>

<https://www.fsr.dk/nr-4-revisorbranchen-med-central-samfundsmaessig-rolle-i-coronakrisen>

<https://skat.dk/skat.aspx?oid=2083500>

Artikler

FSR- Revisors erklæringer

FSR- brancheanalyse 2020

Spørgsmål og svar: Kompensation for faste omkostninger 12. februar 2021

Tilsynsplan fra 2020 for Erhvervsstyrelsens tilsyn med godkendte revisorer og revisionsvirksomheder, august 2021

Danmark Statistik, Analyse Covid-19: Hvem har fået kompensation for faste omkostninger, 28. januar 2021

Bilag

Bilag 1: revisors erklæring foråret 2020

DEN UAFHÆNGIGE REVISORS ERKLÆRING

Til [Ledelsen i Virksomhed X] og Erhvervsstyrelsen

Erklæring på opgørelse af realiserede faste omkostninger og opgørelse af realiseret omsætning [, resultatopgørelse] [samt opgørelse af ekstraordinære omstændigheder]

Konklusion

Vi har revideret opgørelsen af de realiserede faste omkostninger for [Virksomhed X] for perioden [1. december 2019 – 29. februar 2020], som virksomheden har medtaget i sin kompensationsansøgning. Opgørelsen udarbejdes i henhold til bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020, om midlertidig kompensationsordning for virksomheders faste omkostninger (i det følgende kaldet ”bekendtgørelsen”) og Erhvervsstyrelsens vejledning af 6. maj 2020 om ansøgning til den midlertidige kompensationsordning for virksomheders faste omkostninger (i det følgende kaldet ”vejledningen”).

Vi har endvidere undersøgt, om opgørelsen af den realiserede omsætning i perioden [1. april 2019 – 30. juni 2019], som virksomheden har medtaget i sin kompensationsansøgning, er i overensstemmelse med virksomhedens bogføring.

[Desuden har vi undersøgt, om resultatopgørelsen for perioden [1. januar – 31. december 2019], som virksomheden har medtaget i sin kompensationsansøgning, er i overensstemmelse med virksomhedens bogføring.]

[Endelig har vi undersøgt, om opgørelsen af ekstraordinære omstændigheder indeholdt i resultatopgørelsen for perioden [1. januar – 31. december 2019], som virksomheden har medtaget i sin kompensationsansøgning, er i overensstemmelse med virksomhedens bogføring, vejledningen og den af ledelsen udarbejdede dokumentation.]

Opgørelsen af de realiserede faste omkostninger for perioden [1. december 2019 – 29. februar 2020] kr. [XX] og opgørelsen af den realiserede omsætning for perioden [1. april 2019 – 30. juni 2019] kr. [XX] er vedlagt i bilag 1. [Resultatopgørelsen for perioden [1. januar – 31. december 2019] udviser et underskud på kr. [XX] og er vedlagt i bilag 2.]

[Opgørelsen af de ekstraordinære omstændigheder indeholdt i resultatopgørelsen for perioden [1. januar – 31. december 2019] udgør et beløb på kr. [XX] og er vedlagt i bilag 3.]]

Det er vores opfattelse, at opgørelsen af de realiserede faste omkostninger for perioden [1. december 2019 – 29. februar 2020] i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med bekendtgørelsen og vejledningen.

Det er endvidere vores opfattelse, at opgørelsen af den realiserede omsætning for perioden [1. april 2019 – 30. juni 2019] [og resultatopgørelsen for perioden [1. januar – 31. december 2019]] i alle væsentlige henseender er i overensstemmelse med virksomhedens bogføring.

[Endelig er det vores opfattelse, at opgørelsen af de ekstraordinære omstændigheder indeholdt i resultatopgørelsen for perioden [1. januar – 31. december 2019] i alle væsentlige henseender er i overensstemmelse med virksomhedens bogføring, vejledningen og den af ledelsen udarbejdede dokumentation.]

Grundlag for konklusion

Vi har udført vores revision af opgørelsen af de realiserede faste omkostninger i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark. Vores ansvar ifølge disse standarder og krav er nærmere beskrevet i erklæringens afsnit ”Revisors ansvar for revisionen af opgørelsen af de realiserede faste omkostninger”. Vi er uafhængige af virksomheden i overensstemmelse med internationale etiske regler for revisorer (IESBA’s etiske regler) og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, ligesom vi har opfyldt vores øvrige etiske forpligtelser i henhold til disse regler og krav. Det er vores opfattelse, at det opnåede revisionsbevis er tilstrækkeligt og egnet som grundlag for vores konklusion.

Som led i vores undersøgelser af opgørelsen af den realiserede omsætning [og resultatopgørelsen] har vi afstemt den medtagne omsætning [og resultatopgørelsen] til virksomhedens bogføring.

[Som led i vores undersøgelser af opgørelsen af ekstraordinære omstændigheder har vi afstemt den medtagne opgørelse af ekstraordinære omstændigheder til virksomhedens bogføring og til den af ledelsen udarbejdede dokumentation.]

Det er vores opfattelse, at det udførte arbejde giver et tilstrækkeligt grundlag for vores konklusion.

Fremhævelse af forhold i opgørelserne

Vi henleder opmærksomheden på beskrivelsen af praksis for opgørelsen af de realiserede faste omkostninger og opgørelsen af den realiserede omsætning, jf. bilag 1, hvor principperne herfor er beskrevet. Opgørelserne er udarbejdet med henblik på virksomhedens ansøgning om kompensation for faste omkostninger i henhold til bekendtgørelsen. Som følge heraf kan opgørelserne være uegnede til andre formål.

Endvidere gør vi opmærksom på, at vi ikke har udført revision eller review af opgørelsen af den realiserede omsætning for perioden [1. april 2019 – 30. juni 2019] [, af resultatopgørelsen for perioden [1. januar – 31. december 2019]] [og opgørelsen af ekstraordinære omstændigheder for perioden [1. januar – 31. december 2019]]. Hvis vi havde revideret eller udført review af opgørelsen af den realiserede omsætning [, resultatopgørelsen] [og opgørelsen af ekstraordinære omstændigheder] i overensstemmelse med internationale standarder om revision eller om review, kunne vi være kommet frem til en anden konklusion.

Vores erklæring er udelukkende udarbejdet til brug for virksomheden og Erhvervsstyrelsen og bør ikke udleveres til eller anvendes af andre parter end virksomheden og Erhvervsstyrelsen.

Vores konklusion er ikke modificeret som følge af disse forhold.

[Fremhævelse af forhold i opgørelsen

Indsæt flere, hvis relevant, jf. ISA 800 henholdsvis ISA 706 og erklæringsbekendtgørelsens § 19.]

Fremhævelse af forhold vedrørende revisionen

I forbindelse med revisionen af opgørelsen af de realiserede faste omkostninger har vi anvendt et væsentlighedsniveau på 5% af de realiserede faste omkostninger, som er medtaget i opgørelsen.

Ledelsens ansvar for opgørelserne

Ledelsen har ansvaret for udarbejdelsen af en opgørelse af de realiserede faste omkostninger og en opgørelse af den realiserede omsætning [, en resultatopgørelse] [samt opgørelsen af ekstraordinære omstændigheder], der i alle væsentlige henseender er udarbejdet i overensstemmelse med bekendtgørelsen og vejledningen. Ledelsen har endvidere ansvaret for den interne kontrol, som ledelsen anser for nødvendig for at udarbejde opgørelserne uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl.

Revisors ansvar for revisionen af opgørelsen af de realiserede faste omkostninger

Vores mål er at opnå høj grad af sikkerhed for, om opgørelsen af de realiserede faste omkostninger som helhed er uden væsentlig fejlinformation, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, og at afgive en erklæring med en konklusion. Høj grad af sikkerhed er et højt niveau af sikkerhed, men er ikke en garanti for, at en revision, der udføres i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, altid vil afdække væsentlig fejlinformation, når sådan findes. Fejlinformationer kan opstå som følge af besvigelser eller fejl og kan betragtes som væsentlige, hvis det med rimelighed kan forventes, at de enkeltvis eller samlet har indflydelse på de økonomiske beslutninger, som brugerne træffer på grundlag af opgørelsen.

Som led i en revision, der udføres i overensstemmelse med internationale standarder om revision og de yderligere krav, der er gældende i Danmark, foretager vi faglige vurderinger og opretholder professionel skepsis under revisionen. Herudover:

- Identificerer og vurderer vi risikoen for væsentlig fejlinformation i opgørelsen af de realiserede faste omkostninger, uanset om denne skyldes besvigelser eller fejl, udformer og udfører revisionshandlinger som reaktion på disse risici samt opnår revisionsbevis, der er tilstrækkeligt og egnet til at danne grundlag for vores konklusion. Risikoen for ikke at opdage væsentlig fejlinformation forårsaget af besvigelser er højere end ved væsentlig fejlinformation forårsaget af fejl, idet besvigelser kan omfatte sammensværgelser, dokumentfalsk, bevidste udeladelser, vildledning eller tilsidesættelse af intern kontrol.
- Opnår vi forståelse af den interne kontrol med relevans for revisionen for at kunne udforme revisionshandlinger, der er passende efter omstændighederne, men ikke for at kunne udtrykke en konklusion om effektiviteten af virksomhedens interne kontrol.

- Tager vi stilling til, om den praksis, som er anvendt af ledelsen, ved opgørelsen af de realiserede faste omkostninger, er passende, samt om de regnskabsmæssige skøn og tilknyttede oplysninger, som ledelsen har udarbejdet, er rimelige.

Vi kommunikerer med den øverste ledelse om blandt andet det planlagte omfang og den tidsmæssige placering af revisionen samt betydelige revisionsmæssige observationer, herunder eventuelle betydelige mangler i intern kontrol, som vi identificerer under revisionen.

[Rapporteringsforpligtelser i henhold til erklæringsbekendtgørelse § 7, stk. 2

Rapporteringsforpligtelserne i erklæringsbekendtgørelse § 7, stk. 2, finder anvendelse i forbindelse med denne erklæring.]

By, dato

Revisionsvirksomhedens navn

CVR-nr. xx xx xx xx

Revisors navn

Revisors titel

MNE-nr. xx xx xx xx

Bilag 1 forsat

Praksis for opgørelse af de realiserede faste omkostninger og opgørelse af den realiserede omsætning

Opgørelsen af de realiserede faste omkostninger for [Virksomhed X] for perioden [1. december 2019 til 29. februar 2020] og opgørelse af den realiserede omsætning for perioden [1. april 2019 – 30. juni 2019] er foretaget i overensstemmelse med bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020, om midlertidig kompensationsordning for virksomheders faste omkostninger og vejledning om ansøgning til den midlertidige kompensationsordning for virksomheders faste omkostninger.

De realiserede faste omkostninger og den realiserede omsætning er opgjort efter almindelige principper om indregning, måling og periodisering af omkostninger og omsætning samt i øvrigt de samme principper, som virksomheden anvendte ved aflæggelse af årsregnskabet for regnskabsåret [2018 eller 2019, hvis det er offentliggjort på cvr.dk senest den 8. marts 2020], hvortil der henvises. Virksomhedens årsregnskab for [2018 eller 2019 regnskab, hvis det er offentliggjort på cvr.dk senest den 8. marts 2020] er aflagt i overensstemmelse med [årsregnskabsloven].

[Omtal praksis for omkostninger og omsætning, som ikke kan opgøres entydigt eller ud fra en almindeligt anerkendt praksis. Dette kan f.eks. skyldes vurderingen af faste kontra variable omkostninger, omsætningsbestemt husleje eller omkostninger, der opgøres ud fra en fordelingsnøgle.]

[Omtal og begrund, hvis perioderne i særlige tilfælde afviger fra de foreskrevne perioder]

Bilag 1, fortsat

Opgørelse af den realiserede omsætning

	Realiseret i perioden [1. april 2019 til 30. juni 2019]
Momspligtig omsætning	
Momsfritaget omsætning	
Eksport omsætning	
Realiseret omsætning i alt	

Opgørelse af de realiserede faste omkostninger

	Realiseret i perioden [1. december 2019 til 29. februar 2020]
Husleje	
Leje- og leasingomkostninger	
Nødvendig vedligeholdelse på materielle anlægsaktiver og lejede/leasede aktiver	
Omkostninger til el og opvarmning	
Nødvendig løbende rengøring	
Ejendomsskatter	
Licenser på anvendelse af software m.v.	
Abonnementer (herunder forsikringer)	
Øvrige faste omkostninger	
Afskrivninger på materielle og immaterielle anlægsaktiver	
Renteomkostninger og gebyrer	
Nedskrivninger på letfordærlige varer	
Nedskrivninger på ferskt kød der nedfryses (gælder kun slagterier)	
Nødbemanding til zoologiske anlæg	
Foder, veterinærmedicin mv. til ildere, chinchillaer eller mink	
Realiserede faste omkostninger i alt	

*Bilag 2: Tillægserklæring***ERKLÆRING OM AFTALTE ARBEJDSHANDLINGER VEDRØRENDE REALISERET OMSÆTNING I FORBINDELSE MED ANSØGNING OM MIDLERTIDIG OG MÅLRETTET KOMPENSATION FOR FASTE OMKOSTNINGER TIL VIRKSOMHEDER I ØKONOMISK KRISE SOM FØLGE AF COVID-19****Til Erhvervsstyrelsen**

Nærværende erklæring om faktiske resultater udarbejdes i forlængelse af virksomhedens ansøgning af [xx.xx.2020] om kompensation om faste omkostninger i henhold til bekendtgørelse nr. 574 af 5. maj 2020 (herefter »ansøgningen«).

Vi har udført nedenstående arbejdshandlinger, som er fastlagt for at imødegå kravet om afstemning af realiseret omsætning[, samt realiseret omsætning direkte knyttet til restriktioner i referenceperioden 1. juli 2019 til 31. august 2019 i henhold til bekendtgørelse nr. 26 eller 27 af 14. januar 2021, om midlertidig og målrettet kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19, (herefter »bekendtgørelsen«), og i »Retningslinjer for revisors arbejde ved afgivelse af erklæring om midlertidig og målrettet kompensation til virksomheder i økonomisk krise af 14. januar 2021«, (herefter »retningslinjerne«).

De udførte arbejdshandlinger vedrører nedenstående virksomhed:

Virksomhedens navn	
CVR nr.	
Opgørelse af realiseret omsætning, [samt realiseret omsætning direkte knytte til restriktioner] i referenceperioden 1. juli 2019 til 31. august 2019.	DKK

Vores arbejde er udført i overensstemmelse med den internationale standard om aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning (ISRS 4400 DK). Arbejdshandlingerne blev udelukkende udført for at hjælpe Erhvervsstyrelsen til at vurdere ansøgerens oplysninger om »realiseret omsætning i referenceperioden

[, samt realiseret omsætning direkte knyttet til restriktioner] 1. juli – 31. august 2019« i forbindelser med virksomhedens ansøgning om midlertidig og målrettet kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19.

Da nedenstående arbejdshandlinger hverken er revision eller review i overensstemmelse med internationale standarder om revision eller om review og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning udtrykker vi ikke nogen grad af sikkerhed om oplysningerne vedrørende omsætningen i referenceperioden eller andre oplysninger i forbindelse med ansøgning om midlertidig og målrettet kompensation for faste omkostninger til virksomheder i økonomisk krise som følge af COVID-19.

Hvis vi havde udført yderligere arbejdshandlinger, revideret eller udført review af regnskabet i overensstemmelse med internationale standarder om revision eller om review og yderligere krav ifølge dansk revisorlovgivning, kunne andre forhold være fundet og rapporteret til Erhvervsstyrelsen.

Vores erklæring er udelukkende udarbejdet med det formål, der er nævnt i denne erklærings første afsnit og til Erhvervsstyrelsens brug, og den må ikke bruges til noget andet formål eller videregives til nogen anden.

Erklæringen vedrører kun afstemning af den i ansøgningen oplyste omsætning i referenceperioden 1. juli 2019 – 31. august 2019 til virksomhedens bogføring i samme periode og kan ikke udstrækkes til at omhandle ansøgningen som helhed.

		Handling	Resultat
1	Retningslinjerne afsnit »Realiseret omsætning i referenceperioden«	Vi har påset, om virksomhedens opgørelse af den realiserede omsætning, [samt realiseret omsætning direkte knyttet til restriktioner] i perioden 1. juli – 31. august 2019, som oplyst i virksomhedens ansøgning, er i overensstemmelse med virksomhedens bogføring. [Har virksomheden ikke afsluttet et regnskabsår, eller grundet særlige	Vi har fundet, at virksomhedens opgjorte realiserede omsætning, [samt realiseret omsætning direkte knyttet til restriktioner] for perioden 1. juli 2019 – 31. august 2019 på kr. XX stemmer til virksomhedens bogføring.

		omstændigheder, at omsætningen i referenceperioden ikke giver et retvisende billede, angives en anden opgørelsesperiode jf. § 2, nr. 9, litra b-e]	
2	Retningslinjerne afsnit »Realiseret omsætning i referenceperioden«	Vi har påset, om virksomhedens opgørelse af den realiserede omsætning er foretaget i overensstemmelse med virksomhedens anvendte regnskabspraksis i det seneste afsluttede regnskabsår. [Opmærksomheden henledes på fx manglende periodiseringer i den løbende bogføring. Se også nedenfor]	Vi har fundet, at virksomhedens opgørelse af den realiserede omsætning i perioden 1. juli – 31. august 2019 er opgjort i overensstemmelse med virksomhedens regnskabspraksis for det seneste afsluttede regnskabsår.
3	Retningslinjerne afsnit »Realiseret omsætning i referenceperioden«	Vi har påset, om eventuelle periodiseringsposter og andre afstemningsposter i opgørelsen af den realiserede omsætning er dokumenteret.	Vi har fundet, at periodiseringsposter og andre afstemningsposter er dokumenteret i forbindelse med virksomhedens opgørelse af den realiserede omsætning for perioden 1. juli – 31. august 2019 er dokumenteret.

[X-by] (revisors kontorsted), [dato]

[Godkendt revisionsvirksomhed]

[CVR-nummer]

[NN]

[statsautoriseret/registreret revisor]

[MNE-nr.]